

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
Tartu osakond

Sandra Salumäe

**VEDELKÜTUSE MÜÜGI KÄIBEMAKSU TAGATISE REGULATSIOONI  
EESMÄRGIPÄRASUS JA TAGATISTE MÄÄRAMISE PROBLEEMID PRAKTIKAS**

Magistritöö

Juhendaja  
*dr iur* Lasse Lehis

Tartu  
2016

## SISUKORD

<b>SISSEJUHATUS.....</b>	<b>3</b>
<b>1. VEDELKÜTUSE KÄIBEMAKSUTAGATIS.....</b>	<b>10</b>
1.1. Tagatise regulatsiooni areng.....	10
1.2. Tagatise regulatsiooni eesmärk.....	13
1.2.1. Maksupettuste tõkestamine.....	17
1.2.2. Ausa konkurentsi tagamine.....	19
1.2.3. Kütuse kvaliteedinõuetele vastavuse tagamine.....	20
1.2.4. Tagatise kehtestamise põhiseaduspärasus.....	21
1.3. Tagatise vähendamine.....	22
1.3.1. Kütuse müüja ärialane reputatsioon.....	24
1.3.1.1. Kuidas sisustada mõistet 'äripartner'?.....	30
1.3.2. Korduvad VKS, maksuseaduste ja tollieeskirjade rikkumised ning alustatud süüteomenetlus.....	31
1.3.3. Maksuvõlg või ajatatud maksuvõlg.....	34
1.4. Tagatise suurendamine.....	34
1.4.1. Tagatise suuruse kindlaksmääramine lähtuvalt tekkida võivast käibemaksukohustusest.....	36
1.4.1.1. Kuidas tõlgendada "põhjendatud kahtlust"?.....	37
1.4.2. Kütuse müüja poolt esitatud äri- ja muu tegevusplaan.....	38
1.4.3. Kütuse müüja maksevõimelisus ja maksetähtaegadest kinnipidamine.....	40
1.4.4. Kütuse käitlemise valdkonnas tegutsemise kogemus.....	41
1.4.5. Sisendkäibemaksu arvestamine tagatise summa arvutamisel.....	42
1.5. Mõistlik tähtaeg tagatise esitamiseks.....	43
<b>2. VÕRDLUSED TEISTEST VALDKONDADEST MAKSU TASUMISE TAGAMISEKS JA PETTUSTE TÕKESTAMISEKS.....</b>	<b>45</b>
2.1. Aktsiisi tagatissumma.....	45
2.2. Tollivõla tagatis.....	50
2.3. Reisibüroode tagatised.....	52
2.4. Pöördmaksustamine kui tagatise alternatiiv.....	55
2.5. Täitmist tagavate toimingute sooritamise enne rahalise nõude või kohustuse määramist.....	56
2.6. Kokkuvõtte võrreldavatest meetoditest kõrvutades VKS-iga.....	57
<b>KOKKUVÕTE.....</b>	<b>61</b>
<b>PURPOSEFULNESS OF THE REGULATION OF SECURITIES FOR VALUE-ADDED TAX ON THE SALE OF LIQUID FUEL, AND PROBLEMS WITH THE DETERMINATION OF SECURITIES IN PRACTICE.....</b>	<b>66</b>
<b>KASUTATUD ALLIKATE LOETELU.....</b>	<b>71</b>

## SISSEJUHATUS

Kütuseturul toimuvate tehingute maksustamine on olnud viimaste aastakümnete vältel pidevas muutumises, mille mõjusfääris olulisel kohal asetsevad maailmamajanduse eripärad ja naftasaaduste tarbimine globaalselt. Kitsamal määral korrigeerivad kohalikul kütuseturul vedelkütuse maksustamist aga siinne kütusemüüjate- ja tarbijate kauba kasutusproportsioon ning kütuse käitlejate majandustegevusest saadava kasu maksimeerimine. Kahtlemata on vedelkütuse näol tegemist äärmiselt atraktiivse ettevõtlusvaldkonnaga, kuivõrd lühikese ajaga on võimalik teha väga suuremahulisi ja kasumlikke tehinguid, mille suurtarbijateks võib pidada erinevaid transporditeenust pakkuvaid äriühinguid. Ettevõtlusest tekkinud maksustatavalt käibelt käibemaksu deklareerimata jätmisega on võimalik käibemaksupettuse eesmärgil tekitada riigile miljoneid eurosid maksukahju laekumata jäänud maksude näol. Sellise tegevuse tõkestamine on aga riigi enda teha, mis peab realiseeruma läbi efektiivselt toimiva maksusüsteemi. Riiklike maksude maksuhaldur Eestis on maksukorralduse seaduse (MKS) § 5 lg 1 alusel Maksu- ja Tolliamet (MTA)<sup>1</sup>. Käesoleva magistritöö põhirõhk ei lasu aga mitte maksumenetlusel, vaid loamenetluse käigus toimuva vedelkütuse käibemaksutagatise määramisel. Kuivõrd loamenetluse näol on aga tegemist haldusmenetluse mitte maksumenetlusega, mistõttu kohaldub tegevusloa andmise menetlusele majandustegevuse seadustiku üldosa seaduse (MsüS) §-is 7 sätestatu, siis on MTA maksuhaldurina ühteaegu ka majandushaldusasutus.<sup>2</sup>

See toob endaga kaasa ka diskussioone, mõeldes sellele, kas üks ja sama asutus võiks ja peaks ikka tegelema nii lubade väljastamise, riikliku järelevalve kui rikkumiste tuvastamise, süüteomenetluse algatamise ja menetlemisega. Antud juhul on olukord selline, kus vedelkütust käidelda soovivad äriühingud esitavad loataotluse MTA-le, kes võtab taotluse menetlusse, määrab isikule käibemaksutagatise, väljastab tegevusloa ning teostab järelekontrolli tema majandustegevuse ja maksude tasumise õigsuse üle. Samuti on aga MTA õigustatud algatama ka vääртеomenetluse, kui on põhjendatud kahtlus, et isik võib olla toime pannud maksuõigusrikkumise. Etteruttavalt öeldes võib selline rikkumine aga välistada näiteks tagatise vähendamise võimaluse, mõjutades ka isiku ärialase reputatsiooni laitmatust. Sellisel puhul on MTA-l õigus tõsta isiku tagatist summani 100 000 eurot, mis on praktikas toonud esile olukordi, kus äriühingul on tekkinud kahtlus selles, kas maksuhaldur on järsku alustanud vääртеomenetluse tahtlikult, eeldusega isiku tagatist sel alusel tõsta. Nii aga siiski

---

<sup>1</sup> Maksukorralduse seadus. - RT I, 09.02.2016, 3.

<sup>2</sup> Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus. - RT I, 19.03.2015, 51.

järeldada ei tohiks, sest lähtuda tuleb sellest, et maksuhaldur peab jälgima kõiki haldusmenetluse põhimõtteid ja hea halduse tava ning vääртеomenetluse alustamiseks peab esinema põhjendatud kahtlus.

Tegelikkuses annab laiem volitus võimaluse maksuhaldurile oluliselt paremini kütuseturgu ning turul esinevaid riske kaardistada ja hallata. Kuna riigi makselaekumine on vahetus seoses isikute maksekäitumise ja ettevõtlusega, siis on maksuhalduril võimalik teostada järelevalvet nende isikute üle, kes endast suuremat ohtu kujutavad ning ka kiirelt reageerida, et ohtu tõrjuda. Selleks, et äriühing saaks üldse kütuse müügi tegevusloa, teostab maksuhaldur tegevusloa taotluse saabumisel äärmise põhjalikkusega riskianalüüsi. On teada, et suur hulk äriühinguid on juhitud tihtipeale samade isikute poolt, kel tavaks hakata tegutsema variühinguid kasutades. Sageli määratakse nende äriühingute juhatuse liikmeteks variisikud, kel tegelikult puudub igasugune teadmine juhitavast äriühingust, kuid kellele tasutakse juhatuse liikmeks olemise eest. Sellise nõu teenuse osutamise raames annab variisik ära enda ID-kaardi ja paroolid, mida pahauskne äriühingu tegevust tegelikult juhtiv isik ära kasutab ning variisiku nimel tehinguid sõlmib ja allkirjastab. Äriühingu tegevusviis ja tema maksekäitumine on MTA-le indikaatoriteks, millele tuginedes on võimalik hinnata, kas seesugune tegevus võib kujutada ohtu riigile maksukahju tekkimisest laekumata jäävate maksude näol. Kuna suur hulk kogutavast riigi maksutulust tuleb just kütusesektoris tehtud tehingutelt, siis peab MTA tegevuslubasid andes ja maksumenetlusi teostades tegutsema äärmise vastutustundega. Olukorras, kus registrisse lubatud äriühingute poolt on tekitatud maksukahju, tuleb MTA-l analüüsida, millisel põhjusel ei olnud võimalik kahju tekkimist ära hoida. Maksuhaldur peab olema niisiis pädev nii esialgse tegevusloa andmisele eelnevat riskihindamist teostama, kuid ka olema suuteline igakuise süsteemse kontrolli teel tuvastama ja tõkestama kahju tekkimist riigile. Eelkõige peab maksuhaldur aga kahju tekkimist ennetama viisil, millega esmajoones väheneks äriühingu huvi pettuse toimepanemise vastu.

Suurem probleem niisiis seisnebki selles, kuidas üldse ennetada maksukahju tekkimist. Hõlmates sellise olukorra reguleerimist, kus isikul on juba majandustegevuse registrisse (MTR) tegevusluba kantud ning on õigustatud kütuse müüki teostama. Varasemad aastad on tõestanud, et pelgalt heausksusele kütuse müügi sektoris tugineda on lühinägelik ja tuleb leida viis, kuidas tagada petturite tegevuse tõkestamine ilma seeläbi nõuetekohaselt tegutsevaid äriühinguid liialt piiramata. Siinjuures leiab käesoleva töö autor, et arvestades sektori riskantsust, siis on teataval määral piirangute seadmine õigustatud, põhiseaduspärane ja paratamatult vajalik. Ka eeskujulikult tegutseval äriühingul tasub näha siinjuures seda



kasutegurit, et just eesmärgipäraste piirangute näol paranevad nende enda eduväljavaated ning on võimalik tagada aus konkurents, keelates kütuse müügi nendele äriühingutele, kelle nõudeid eirav tegevus on turu konkurentsivõimet vähendanud. Praegusel hetkel seab vedelkütuse seadus (VKS) rea eelduseid ja kohustusi, mida kütuse müüja peab teadma ja järgima, et oma tegevusluba saada ning säilitada. Üheks neist ongi kütuse müüja käibemaksutagatise esitamine.

Enne tagatise regulatsiooni jõustumist 1. aprillil 2014 ei olnud maksuhalduril sisuliselt mingit garantiid, millega äriühinguid distsiplineerida ning seaduskuulekamaks muuta. Jõusutunud muudatuse kohaselt on maksuhalduril olukorras, kus maksukahju on tekitatud käibemaksu tasumata jätmisega, õigus maksukahju kinni pidada äriühingu poolt MTA-le esitatud tagatise arvelt. Varasemalt olid käibemaksupettuseid toime pannud äriühingud jõutud pettuse avastamise hetkeks muuta kas varatuteks või lõpetada nende tegevus sootuks. See omakorda tingis aga olukorra, kus maksuhalduril ei olnud enam võimalik pöörata sissenõuet tasumata jäänud käibemaksule, millega muutus nõude täitmine ja maksulaekumine ebatõenäoliseks. Sel moel tegi varasem seadusandlus käibemaksupettuste toimepanemise liiga lihtsaks, millega võimaldati pettuse eesmärgil saada kütuse müügiks vajalik registreering MTR-is küllaltki vähese vaevaga. Ka ei teostatud varasemalt sedavõrd põhjalikku riskianalüüsi äriühingu ja tema tegevuse ning juhtorgani kohta, mis tänases praktikas on muutunud vedelkütuse müügi tegevusloa andmise menetluse juurde kuuluvaks iseloomulikuks toiminguks, mis võimaldab maksuhalduril luua tervikliku pildi kütusesektori olukorrast, turul tegutsevatest isikutest ning nendega seotud riskidest.

Samuti on nentunud ka Eesti ühe suurima kütuse müüja Alexela Oili juhatuse liige Ain Kuusik, et kütuseäris tegutsevate ettevõtjate näol on tegemist Eesti suurimate maksumaksjatega. Seetõttu on tegemist sellise ärisektoriga, milles maksude kogumise efektiivsus ja maksude suurus on ärile sedavõrd suure mõjuga. Samuti märgib Kuusik, et konkurentsituru halvenemise faktile on viidanud ka teised Eestis tegutsevad valdkonna suurimad maksumaksjad nagu Neste ja Statoil.<sup>3</sup>

Nagu eelpool selgitatud, jõustus alates 01.04.2011 muudatus VKS-is, millega viidi sisse käibemaksutagatise nõue, mida iga kütust müüa sooviv äriühing on kohustatud MTA-le

---

<sup>3</sup> S. Sester. Maksukoormus liigub rekordi poole. konkurentsivõime väheneb. Äripäev 08.12.2015. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://svensester.ee/aripaev-maksukoormus-liigub-rekordi-poole-konkurentsivoime-vaheneb/> (25.03.2016).

esitama.<sup>4</sup> Diskussiooni ei ole selle üle, kas alates nimetatud nõude seadusesse toomisest, on maksupettuste hulk ja sellega põhjustatud maksukahju tekitamine vähenenud. See tendents on olnud kahanev alates tagatise nõude kehtestamisest, kuid jätkuvalt on maksupettuse kahtlusega mahukad maksumenetlused äriühingute suhtes aktiivsed ning igakuine maksukahju tekitamine ei ole täies mahus peatunud. Üheks selle põhjuseks on see, et maksupettuseid toime panevad isikud genereerivad üha uusi skeeme, millele tuginedes pettus toime panna, teenitud tulu kätte saada, ise vastutust mitte võttes. Niisiis on pahausklik kütuse müüja sageli maksuhaldurist sammu võrra ees. Selle olukorra vältimiseks loodigi tagatiste süsteem, mis peaks oma olemuselt kujutama garantiid maksuhaldurile, mille puhul on maksuhaldur õigustatud hakkama MTA-le esitatud tagatist tekkinud maksukahju katteks realiseerima.

Ometi on aga järjepanu üles kerkinud hulgaliselt praktilisi probleeme seoses VKS-is kehtestatud tagatise suuruse määramise ja esitamise korraga, mis teeb temast ebakindla instituudi. Murekohaks on tagatise määramise kui kaalutlusotsuse vähene motiveeritus, kuna seadus ei anna selgeid suuniseid tagatise hinnatava väärtuse määramise kohta, andes vaid alused, mille esinemise puhul on vähendamine ja suurendamine õigustatud ning milliseid aspekte tuleb seejuures kaaluda. Seega põhjustab tagatise määramise otsuste tegemisel ebakindlust just diskretsiooninormide sisuline rakendamine. Laiemalt seisneb probleem selles, et mitmeid tagatise määramist reguleerivaid sätteid ei ole maksuhalduril võimalik nõ hinnastada. Eeskätt lähtudes tagatise vähendamise puhul VKS § 4<sup>2</sup> lg-s 5 sätestatust, mille puhul tuleb eeldustena arvesse võtta VKS § 4<sup>2</sup> lg-tes 4 ja 5<sup>1</sup> sätestatud aluseid. Kõiki eeltoodud sätteid vaadeldes on võimalik hinnalise väärtusena määrata tagatist vaid isikul tekkida võivat käibemaksukohustust arvestades. Määrates tagatise suurust mõnel muul seaduses sätestatud alusel, näiteks arvestades asjaolu, et juhatuse liikmel puudub igasugune varasem äriühingu juhtimise ja kütuse valdkonnas tegutsemise kogemus (VKS § 4<sup>2</sup> lg 4 p 4)<sup>5</sup>, peab maksuhaldur leidma ise riskile hinnatava väärtuse. Tõusetub aga küsimus, kuidas sellist hinnatavat väärtust põhjendada, kuna maksuhaldur peab põhjalikult otsuses motiveerima, miks tingib kõnesoleva asjaolu esinemine konkreetse tagatiseks määratava summa. Näiteks olukorras, kus äriühing tõepoolest VKS § 4<sup>2</sup> lg-s 5 sätestatud tagatise vähendamise tingimustele vastab, kuid juhatuse liikmel puuduvad nii kogemus kui teadmised kütusesektoris tegutsemisest, tõusetub küsimus, millise summa võrra on maksuhaldur kohustatud vähendama seaduses fikseeritud tagatissummat suuruses 100 000 eurot, kui on

---

<sup>4</sup> Vedelkütuse seadus. - RT I, 15.03.2011, 19.

<sup>5</sup> Vedelkütuse seadus. - RT I, 12.03.2015, 57.

olemas risk, et isiku kogenematus tegevusalal võib põhjustada käibemaksu laekumata jäämise. Niisiis lihtsustatult öeldes - kui palju maksab isiku kogenematus kütuse müügi valdkonnas? Selle hindamise kohta puudub aga igasugune metoodika, mistõttu ei ole võimalik põhjendatud otsust mõningatele riskifaktoritele tuginedes MTA-l anda. Sellisel juhul jääb põhjendamata, kuidas on tuletatud vähendatud tagatiseks saadud summa, mille korral on vähetõenäoline tagatise otsuse kehtima jäämine. Sellises olukorras pöörduvad äriühingud neile tehtud tagatise otsuseid kohtulikult vaidlustama, kuna puudub otsuse selline motiveeritus, mida kaebaja ei saaks hinnastamise aspektist ümber lükata.

Praegusel hetkel on omakorda probleemiks ka asjaolu, et tagatise rakendumisel võeti vastu justkui poliitiline otsus, mille kohaselt määrati isikutele 0-euro suurune tagatis, kui tema tekkida võiv käibemaksukohustus oli alla 2000 euro. Selle suundumuse eesmärk oli säästa neid väike-ettevõtjaid, kellel oli ehk vaid üksainumas tankla mõnes väiksemas kohas Eestis, mille puhul riskid olid madalad ning kellelt tagatise nõudmine võinuks tingida tegevuse lõpetamise. Ka tänasel päeval on kütuse müügi tegevusluba nii mitmelgi äriühingul nullini vähendatud tagatisega. Tulenevalt asjaolust, et vedelkütuse käibemaksutagatise tegevusloa andmisele eelneb põhjalik riskihindamine, siis on äriühingutel nüüdisajal märksa raskem saada uut tegevusluba, mistõttu on hakatud soetama pahatahtlikult neid eelmainitud äriühinguid, kel on tegevusluba juba varasemast ajast olemas, olles veelgi atraktiivsemad, kui äriühingule määratud tagatis jääb nulli kuni mõnetuhande euro piiridesse. Seejärel kasutatakse neid äriühinguid variühingutena, kus suure tõenäosusega ei toimu reaalselt äritegevust ning keda kasutatakse tehinguahelates vahelülidena, et varjata pettusest tegelikku kasusaajat.<sup>6</sup> Nii kasutatakse maksupettuste toimepanemiseks just vähendatud tagatistega äriühinguid, sest olukorras, kus varatule variühingule määratakse maksumenetluse tulemusena täiendav tasumisele kuuluv käibemaksusumma, on selle sissenõudmine MTA jaoks raskendatud ning käibemaksukahju katmiseks saab MTA realiseerida vaid isiku poolt esitatud vähendatud käibemaksutagatist. Sellest tulenevalt on puhver-ettevõtte kasutamine oma äritegevuses pettust toime panna sooviva isiku jaoks majanduslikult kasulik viis, kuna MTA-le esitatud vähendatud tagatis on väike ja muud vara maksukahju realiseerimiseks ei ole. Ajaks, mil MTA jõuab müügi tegevusloa peatamise või kehtetuks tunnistamiseni, jõutakse aga kaasata petuskeemi juba järgmine variühing, kelleks otsitakse mõni muu MTR-i juba kantud vähendatud tagatisega kütuse käitleja, just seetõttu, et uue tegevusloa taotlemine on aeganõudvam ning sellega kaasneb põhjalik isiku kontroll, mille tagajärjel määratakse

---

<sup>6</sup> Rahandusministeerium. Käibedeklaratsiooni lisa, 27.05.2014. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/kaibedeklaratsiooni-lisa/> (28.04.2016).

riskantsele isikule tagatiseks 100 000 eurot või määrataks vähendatud tagatise lühtudes äriplaanis kajastatud maksimaalsest tekkiva võivast käibemaksukohustusest.

Kui isik on otsustanud tagatise otsuse vaidlustamiseks pöörduda kohtusse, siis taotleb ta reeglina koheselt ka esialgset õiguskaitset (EÕK). Kui kohus ei mööna, et kaebus oleks ilmselgelt perspektiivitu, peatab kohus MTA otsuse kehtivuse või täitmise põhivaidluse lahendamiseni, mis võimaldab äriühingul tegutseda edasi temale seni kehtinud tingimustel. Mitmete kütusesektoris esile kerkinud juhtumite korral on seeläbi aga riigile maksukahju tekitamine jätkunud, kuna puuduvad võimalused tõkestavate toimingute rakendamiseks. Seda enam, et kohtuvaidlus võib kesta mõnest kuust kuni mitme aastani. Sel põhjusel tuleks kaebust ja EÕK taotlust läbivaataval kohtunikul suhtuda äärmise põhjalikkusega juhtumi asjaoludesse, arvestades kütusesektori eripära ja sagedamini esinevaid riske, mida ei ole alati võimalik otsuses põhjendada, näiteks maksusaladuse tõttu. Seda enam, et tegemist on kohtunike kaalutusotsusega, tuleks hinnata kriitiliselt ka äriühingu tegevusviisi, sest EÕK andmisega ei tohiks asetada äriühingut soodsamasse olukorda, milles viimasel on võimalik pikale veniva kohtumenetluse ajal jätkata maksupettuse toimepanemist. Teisisõnu ei tohiks kohtu poolt EÕK andmine minna vastuollu tagatise regulatsiooni eesmärgiga.

Eeltoodust lähtuvalt keskendub autor käesolevas magistritöös kolmele põhilisele uurimisküsimusele:

- 1) Kas kehtiv VKS redaktsioon on tagatise regulatsiooni aspektist eesmärgipärane?
- 2) Kuidas tuleks sisustada VKS-is sätestatud tagatise määramist hõlmavaid diskretsiooninorme?
- 3) Kas ja milliseid muudatusi oleks võimalik ja vajalik seadusesse viia tagatise eesmärgi paremaks täitmiseks kõrvutades kehtivas VKS-is sätestatud regulatsiooni võrreldavate näidetega teistest valdkondadest? Nendeks on näiteks aktsiisi-, tollivõla- ja reisibüroode tagatised.

Tegemist on kütuse valdkonnas päevakorras olevate küsimustega, mille suhtes valitsev ebaselgus on tinginud olukorra, kus mitmed MTA poolt koostatud tagatise määramise otsused jõuavad vaidemenetlusse või kohtuliku arutamise juurde. On arusaadav, et lähtuvalt kütuse valdkonnas liikuvatest suurtest summadest, on õiguste kaitseks kohtusse pöördumine ka loogiline samm ja äriühingu võimalus õiglase otsuse saamiseks. Küll aga lähtudes kohtuasjadest, on sageli vaidluse all just tagatise määramist hõlmavate sätete kohane tõlgendamine ning muuhulgas ka nende põhiseaduspärasus.

Selguse huvites märgib autor, et VKS-i erinevates osades kasutatakse läbivalt termineid *registreering* ja *tegevusluba*, millest käesoleval ajal on üldkasutusel viimane. Ehkki sisult peetakse mõlema all silmas üht ja sama asja, kasutab ka autor käesolevas töös terminit *tegevusluba*.

Magistritöö autor, olles MTA kütuse töögrupi liikmeks, on eelpool välja toodud probleemi olemasolus veendunud ning leiab, et see vajab tõhusate ideede analüüsi, kuivõrd käesoleval hetkel kehtiva regulatsiooni puudused on toonud kaasa ebamõistlikult suure halduskoormuse MTA-le tagatise määramise menetlemisel. Samuti on see tinginud suure ebaselguse kütuse käitlejale, kelle jaoks tagatise määramise alused peaksid olema selgepiirilised ning määratav tagatis suuremas osas prognoositav. Seega hõlmab magistritöö VKS-is sätestatud vedelkütuse müügi käibemaksutagatise osas aset leidnud muutuseid viimase viie aasta lõikes ning selle vältel ilmsiks tulnud jätkuvate ja uute probleemkohtade analüüsi kohtupraktikast, võrdlust näidetega teistest valdkondadest ning autori ettepanekuid Eesti näitel.

Antud magistritöö aine valdkondi kõige enam iseloomustavad märksõnad Eesti märksõnastiku (EMS) alusel on maksuõigus, käibemaks, pettus, kaalutlusõigus ja garantii.

# 1. VEDELKÜTUSE KÄIBEMAKSUTAGATIS

## 1.1. Tagatise regulatsiooni areng

2010. aastal hinnati Eestis riigieelarvesse laekumata jäävaks käibemaksusummaks vedelkütuse müügilt 732 miljonit krooni (st 46,78 miljonit eurot). Probleemi lahendusena nähti peamiselt ette tagatiste kehtestamist, mille tulemusena peaks olema võimalik välistada rohkete variühingute kasutamine.<sup>7</sup>

Kõnesolev vedelkütuse käibemaksutagatiste määramine MTA poolt toimus esmakordselt käibemaksuseaduse (KMS) 01.01.2010 jõustunud redaktsiooni lisatud §-is 44<sup>2</sup> sätestatu alusel.<sup>8</sup> Sellega anti maksuhaldurile õigus nõuda aktsiisikauba käitlejalt tagatist, mille esitamist võis nõuda juhul, kui maksuhalduril oli põhjendatud kahtlus, et tekkida võiv tasumisele kuuluv käibemaksusumma võib jääda tasumata. Nimetatud sätte rakendamist nähti ette just nimelt ühe meetmena maksupettustega võitlemisk. Tollase KMS § 44<sup>2</sup> alusel MTA poolt tehtud tagatise määramise otsuseid saatis aga elav vastukaja nimetatud otsuste hulgalise vaidlustamise näol, kuivõrd tagatise esitamata jätmise puhuks ei olnud seadusesse sanktsioone sätestatud.<sup>9</sup>

Seejärel töötati välja uus tagatiste süsteem, mille kohaselt tagatise esitamata jätmisel on kütusekäitlejana tegutsemine keelatud. Nimetatud korra loomisega nähti ette kütuse käitlejate eristamine kahel tasandil. Esimesel asetseb kütuse tarbimisse lubaja ehk sellised äriühingud, kes viivad kütust aktsiisilaost aktsiiside ja esmase käibemaksuga maksustatult välja ning kelle tagatiseks määrati üks miljon eurot. Teisel tasandil asetseb tarbimisse lubatud kütuse müüja ehk sellised kütuse käitlejad, kes müüvad edasi või lõpptarbijale juba vabasse ringlusesse lubatud ehk maksud makstud kütust, kelle tagatise summaks määrati sada tuhat eurot. Viimaste puhul on ostetud kütus käibemaksuga maksustatud, mistõttu on risk väiksem, et müüdud kütuselt käibemaksu maksmata jätmisel oleks võimalik riigile nii suurt kahju tekitada kui see on võimalik kütuse aktsiisilaost välja viiva käitleja puhul, kes kütuse aktsiisilaos soetamisel käibemaksu ei tasu.<sup>10</sup> Sellisel juhul on kütuse tarbimisse lubamisel risk maksude

---

<sup>7</sup> K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö, Tartu Ülikooli Kirjastus, 2012, lk 108.

<sup>8</sup> Käibemaksuseadus. - RT I 2003, 82, 554.

<sup>9</sup> Vt viidet 7, lk 108.

<sup>10</sup> M. Huberg. Riigikohus vaagis velekütuse käibemaksutagatist. Maksumaksja, 2012, nr 5. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1382> (26.03.2016).

tasumata jätmise osas oluliselt suurem, kuna tarbimisse lubamise puhul on kütuse soetus 0%-lise, aga müük 20%-lise käibemaksumääraga.

1. aprillil 2011 jõustunud VKS muudatuste kohaselt võis aktsiisilaost kütust tarbimisse lubada üldjuhul ainult kütuse müügi tegevusluba omavatele isikutele. Erandina võis aktsiisiladu lubada sellel isikul, kel puudus kütuse müügi tegevusluba, lubada kütust tarbimisse vaid juhul kui isik esitas aktsiisilaopidajale kinnituse, et tarbimisse lubatavat kütust ei müüda, vaid kasutatakse ainult omatarbeks. Seda hakati aga pettuse eesmärgil ära kasutama kui võimalust soetada kütust omatarbeks ilma kütuse müügi tegevusluba omamata ja MTA-le tagatist esitamata. Tegelikult müüdi väidetavalt omatarbeks soetatud kütus edasi ning see jõudis ringiga ikkagi äriühinguteni, kes selle omakorda tarbijatele müüsid, millega jäeti riigile arvestuslikult tasumata 4,541 miljonit eurot käibemaksu. Alates 15.03.2012 asus MTA aga rakendama tõhusamaid kontrollimeetmeid tõkestamaks aktsiisilaost omatarbeks kütuse viimist ning alates 01.04.2012 rakendus VKS-is ka vastav muudatus, mille tulemusena keelustati aktsiisilaost kütuse omatarbeks väljastamine täielikult.<sup>11</sup>

Võib väita, et 01.04.2011 kehtima hakanud tagatise regulatsioon on üldjoontes avaldanud positiivset mõju, kuivõrd sellega on tungivalt suudetud vähendada kütuse tehingute arvelt tekkinud käibemaksuauku, mille tulemusena saab nentida, et see on mingis mahu täitnud oma eesmärgi. Nii on käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde kuuluvas seletuskirjas samuti välja toodud, et tagatiste rakendamise süsteemi tulemusel laekus juba pärast muudatuse jõustumist järgneva aasta jooksul kütusesektoris tegutsevatelt äriühingutelt 90 miljonit eurot rohkem käibemaksu kui VKS-i muutusele eelnenud aasta jooksul.<sup>12</sup>

Ilmestamaks tagatise regulatsiooni efektiivsust, näeme järgnevalt jooniselt (joonis 1), et 2012. aasta kokkuvõttes olid kütuse müüjad võrreldes muudatusele eelnenud perioodiga tasunud käibemaksu koguni 157,6 miljonit eurot enam.<sup>13</sup> Samuti on võimalik eeltoodule järgnevalt jooniselt (joonis 2) näha, et käibemaksu kohustuse kasv on järgnevate aastatega veelgi enam tõusnud.

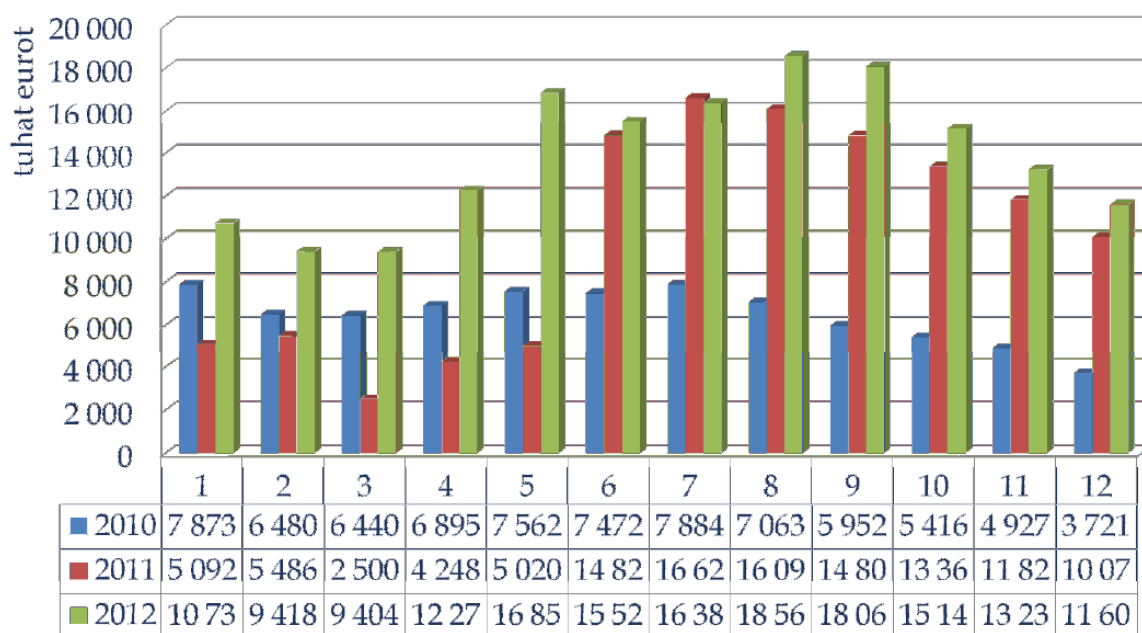
---

<sup>11</sup> Rahandusministeeriumi poolt väljatöötatud käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (493 SE) 11.12.2013, lk 10. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.riigikogu.ee](http://www.riigikogu.ee) (27.03.2016).

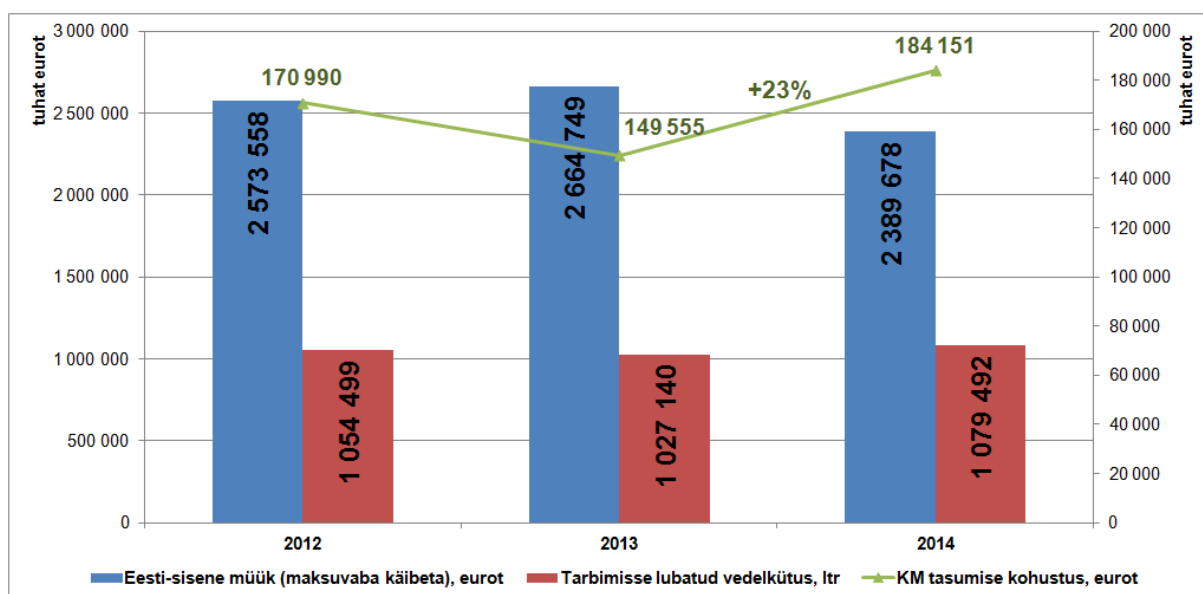
<sup>12</sup> *Ibid*, lk 10.

<sup>13</sup> MTA 05.02.2013 pressikonverentsi esitus. Kättesaadav: <http://vanaweb.emta.ee/doc.php?33888> (26.03.2016).

**Joonis 1.** Kütusesektori käibemaksu laekumine perioodil 2010 kuni 2012.



**Joonis 2.** Kütusesektori käibemaksu tasumise kohustuse kasv alates 2012.<sup>14</sup>



VKS-is sätestatud tagatise regulatsioon on tekitanud hulgaliselt vaidlusi ning käesoleval ajal on tunnistatud mõned sätted põhiseadusvastaseks. Nii tunnistati kohtuasjas nr 3-4-1-24-11<sup>15</sup> kehtetuks üleminekusäte § 36 lg 5, mille puhul leidis Riigikohus, et sellekohane kehtestamine rikkus õiguspärasuse ootuse põhimõtet jättes isikule ebapiisava aja oma tegevuse ümberkorraldamiseks. Samuti on tunnistatud kehtetuks VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 punkt 1, kus Riigikohus

<sup>14</sup> MTA 03.02.2015 pressikonverentsi esitus. Kättesaadav: <http://vanaweb.emta.ee/doc.php?36542> (26.03.2016).

<sup>15</sup> RKPJKo 31.01.2012, nr 3-4-1-24-11, p 47-50.



leidis, et regulatsioon, mis ei võimalda maksuhalduril kaaluda vähem kui kolm aastat kütuseturul tegutsenud ettevõtjate tagatise vähendamist, on vastuolus põhiseadusega. Käesoleval ajal on halduskohus kohtuasjas nr 3-15-3059 selgitanud, et ei ole välistatud ka see, et VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p 2 võib olla osas, milles see sätestab, et "isiku ja tema juhtimis- ja kontrollorgani liikme suhtes ei ole alustatud maksuseaduste, tollieeskirjade ega käesoleva seaduse rikkumise süüteomenetlust", vastuolus põhiseadusega, mida vaatleme lähemalt ka käesoleva magistritöö punktis 1.3.2.<sup>16</sup> Ent selle osas ei ole põhiseaduslikkuse järelevalve menetlust käesoleval hetkel alustatud. Niivõrd mitme sätte vastuolu põhiseadusega viitab juba omaette asjaolule, et selle seaduse kehtestamises on puudujääke, mille puhul on kaheldav, kas seesugune regulatsioon tervikuna saab tagada efektiivselt oma eesmärgi.

## **1.2. Tagatise regulatsiooni eesmärk**

Kütuse käitlejalt tagatise nõudmine kõige üldisemalt peaks võimaldama vältida variühingute teket, mis kütuse valdkonnas on üks peamisi viise, mille vahendusel pettused toimuvad. Variühingu peamiseks tunnusteks on vara puudumine ja maksukohustuste mittetäitmine, olles loodud eesmärgiga kellegi teise tegevust varjata ehk variühingul endal tegelikkuses majandustegevus puudub. Sel moel esinevad variühingul olemuslikud sarnasused näiliku tehingu või variisiku mõistega. Teades, et kohustuse mittetäitmine toob kaasa tagatise täitmisele pööramise, seega juba tekkinud maksukohustuse kinnipidamise esitatud tagatise arvelt, peaks tagatise nõudmine välistama isiku tahtlust seda üldse esitada ja pettust toime panna.<sup>17</sup> Siiski on tagatise nõue variühingute puhul otstarbekohane vaid juhul, kui tagatis on määratud piisavas summas, mille puhul maksupettuse toimepanemisest ei oleks võimalik tagatise suuruse tõttu majanduslikku kasu üldse saada. Seega olukorras, kus isiku maksupettus on sedavõrd mastaapne, et ka seaduses sätestatud 100 000 euro suuruse tagatise nõudmine ei ole isikule takistuseks ning pettusest kasu saamiseks, ei ole tagatise suurus piisav ning riskide hindamisel põhineva VKS § 4<sup>2</sup> lg 4 alusel tuleks seda põhjendatud kahtlusele tuginedes suurendada isiku suhtes toimunud kontrolli alusel tuvastatud tegelikust maksukohustusest lähtudes. Selge on see, et tagatis tuleb määrata kaalutusotsuse kõiki põhimõtteid järgides, arvestades siinjuures isiku usaldusväärsust, reputatsiooni, maksekäitumist ning isiku tegevuse iseloomu ja ulatust. Oluline on aga tagada õiguskindlus ja maksuhalduri poolt tehtava otsuse proportsionaalsus, mis võimaldaks isikul juba enne tegevusega alustamist oma kulusid ja kohustusi planeerida. Seega ei saa maksuhaldur lähtuda eeldusest, et iga kütuse käitleja

---

<sup>16</sup> TrtRnKm 29.12.2015, nr 3-15-3059, p 12.

<sup>17</sup> Vt viidet 7, lk 105-106.

kujutab endast ohtu maksupettuse toimepanemisele. Eeltoodud lähtekohta kinnitab ka vandeadvokaat ja Maksumaksjate Liidu nõukoja liige Kaspar Lind, nentides oma doktoritöös, et tagatise määramise menetlus peab olema paindlik, ent tagama seejuures proportsionaalsuse ja õiguskindluse, millega oleks võimalik vältida tagatise prognoosimise liialt keeruliseks ja ettearvamatuks muutumist. Muuhulgas tuleb arvesse võtta ka asjaolu, et liikmesriigid kipuvad erinevalt kujundama oma halduspraktikat, millest lähtuvalt võivad ka tagatise määramised olla täiesti ettearvamatud. Kuivõrd kaalutusotsuse tegemine nõuab aga maksuhaldurilt ressursse, muudab see tagatise rakendamise maksude kogumise efektiivsust silmas pidades kulukaks.<sup>18</sup> Seetõttu on otsustanud autor käesoleva magistr töö kirjutamisel lähtuda Eesti maksusüsteemist, seadusandlusest ning kohtupraktikast. Kindlasti annaks huvitavaid tulemusi ka teistes riikides aset leidvate kütusetehingute käibemaksuga maksustamise süsteemi uurimine, kuid see hõlmaks ka konkreetse riigi maksusüsteemiga laiemalt tutvumist, mille tulemusel alles saaks analüüsida, kas seesugune lähenemine oleks võimalik ka Eestis.

Olulisematest maksuõiguse põhimõtetest tuleb maksuhalduril järgida tagatise määramise otsust tehes õiguskindluse põhimõtet (PS § 10) ja proportsionaalsuse põhimõtet (PS § 11). Õiguskindluse põhimõtte puhul on tagatise kontekstis olulisteks komponentideks õiguspärane ootus ja õigusselgus. Neist komponentidest tuletades peab olema õigusaktide süsteem rakendajale arusaadav, olles võimalikult selge ja konkreetne, mis võimaldaks maksumaksjal seaduse teksti lugedes välja arvutada oma võimalik maksukohustus.<sup>19</sup> Proportsionaalsuse põhimõtte katab endas õiguste ja vabaduste piiramise korra, millest tulenevalt peab piirang olema taotletava eesmärgi suhtes sobiv, vajalik ja mõõdupärane.<sup>20</sup> Niisiis ei tohiks tagatise seadmisel olla tegemist ületagamisega, mis muudaks meetme ebaproportsionaalseks ning tagaks suuremat summat, kui see, mille järele reaalne vajadus ja seadusest tulenev nõue viitaksid. Ka kohus on leidnud, et maksupettuste tõkestamise eesmärgil ei tohi kehtestada selliseid piiranguid, mis koormaksid ausaid ettevõtjaid üleliia.<sup>21</sup>

Lähtudes tagatise regulatsiooni aluseks olevas VKS-i ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõus (SE 895) kajastatud on eesmärgiks korrastada kütuseturul tekkinud olukorda, kus igal aastal jätsid kütuse müügiga tegelevad isikud riigieelarvesse maksmata

---

<sup>18</sup> Vt viidet 7, lk 106.

<sup>19</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Casus Tax Services OÜ, 2015, lk 31-32.

<sup>20</sup> *Ibid*, lk 33.

<sup>21</sup> *Ibid*, lk 33.

sadu miljoneid kroone<sup>22</sup> käibemaksu. Nii oli 2010. aastal riigieelarvesse laekumata jääv prognoositav käibemaksusumma vedelkütuse müügilt MTA andmetel kokku ca 732 miljonit krooni. Selline kütuseturul kujunenud olukord riivas oluliselt seadusekuulekate ettevõtjate huve, sest nad olid sunnitud konkureerima äriühingutega, kes käibemaksupettuste toimepanemise läbi said ebaausa konkurentsieelise.<sup>23</sup> Nii on leidnud ka K. Lind oma doktoritöös, et käibemaksupettustega üks oluline kaasnev kahjulik tagajärg võibki olla maksupettuse tulemusel konkurentsieelise saamine odamava hinna näol.<sup>24</sup> Eeltoodud prognoositav maksukahju nõudis riigi poolt seesuguste haldussunnimeetmete rakendamist, millega oleks võimalik muuta kütusesektor võimalike käibemaksupettuste läbiviijate jaoks oluliselt vähematraktiivsemaks, mis taastaks ka võrdse konkurentsivõimaluse. Lisaks leiti, et kõigile kütusemüüjatele 100 000 eurose tagatise sätestamisega peaks oluliselt paranema ka käibemaksu laekumine kütuse müügilt, millega oleks võimalik vähendada riigieelarve puudujääki, millega omakorda parandada riigieelarvest rahastatavate avalike teenuste mahtu ja kvaliteeti.<sup>25</sup>

Eelnõus sätestas rahanduskomisjon, et külatanklate omanikele ei tohiks mõjuda tagatise sätestamine väljasuretavalt, kuna neil on tavaliselt reaalne vara, näiteks tankla, ehitised, maa, millele saab seada MTA kasuks hüpoteeki. Seejuures märgib eelnõus komisjon, et tagatise esitamise kulukus ei ole ettevõtjate jaoks aga ühesugune, kuna tagatise esitamise kulu sõltub tagatava vara väärtusest, likviidsusest jt teguritest, samuti ettevõtja usaldusväärsusest krediitiasutuse jaoks.<sup>26</sup> Ent nagu ka juba sissejuhatuses põgusalt mainitud, said vähendamise tingimustele vastanud kütuse käitlejad suures mahus ning mitmete puhul kuni 0 euronit vähendatud tagatist. Tegelikuses ei oma sugugi kõik tanklapidajad ise tanklat või kinnistut, millele tanklasüsteemid rajatud on. Nii rendivad erinevad tanklaomanikud ka enesele kuuluvat tanklat kinnisvarana välja, pakkudes rentnikule võimalust seal kütuse müüki teostada või hoonestusõiguse seadmist kinnistul tankimiskoha rajamiseks. Seega on sellisel puhul kütuse käitlejal kulutused oluliselt väiksemad, samuti ei ole võimalik seada hüpoteeki kinnistutele, mida isik ei oma. Sellisel moel ei saa rääkida vara arvel nõude tagamisest ning tagatise esitamine on siiski vajalik. Arvestada tuleb sellegagi, et neilt isikutelt, kel puudub vara, mida hüpoteegiga tagada või mida juba hilisemas etapis täitetoiminguga koormata, ei ole tõenäoline

---

<sup>22</sup> Eesti kroon oli Eesti Vabariigi ametlikuks valuutaks kuni 2010. aasta lõpuni. Eelnõu 895 algatati 13.12.2010, mil euro rahaühikuna Eestis veel käibel ei olnud.

<sup>23</sup> Riigikogu rahanduskomisjoni poolt algatatud vedelkütuse seaduse ning sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (895 SE) 22.02.2011, lk 1. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee> (27.03.2016).

<sup>24</sup> Vt viidet 7, lk 13.

<sup>25</sup> Vt viidet 23, lk 1.

<sup>26</sup> *Ibid*, lk 1.

maksuvõla tasumist eeldada, kuivõrd isik on varatu ning maksuhalduril ei ole võimalik temalt midagi sisse nõudma hakata. Sel põhjusel ei ole maksuhalduril ka otstarbekas suunata ressursi näiteks maksumenetlusele isiku suhtes, kelle osas on selgunud maksukahju tekitamise riskid, kuid kes on varatu ja tõenäoliselt variühing. Maksumenetlus on pikem protsess ning võimaldades selle vältel tegutseda isikul näiteks vähendatud tagatisega summas 2000 eurot, saab isik jätkata maksupettuse toimepanemist. Sellisel juhul on otstarbekam alustada ilmnenud riskide pinnalt tagatise suurendamise menetlusega.

Seletuskirja kohaselt leiti, et võrdse konkurentsi ja nõuetekohase makselaekumise tagamiseks tuleb kõigile kütusemüüjatele minimaalselt määrata 100 000 eurose tagatise esitamise kohustus. Leiti, et sellega hoitaks ära olukord, kus uued alustavad ettevõtted saaksid esitada oma äriplaanis võimalikult madalaid käideldavaid mahtusid, mille tõttu oleks MTA kohustatud määrama taotlejale võimalikult väikese tagatise, mis tegelikkuses ei oleks aga proportsionaalne. Olukorras, kus isikul varasemaid rikkumisi ei ole ning tema äriplaanis on näidatud sihilikult võimalikult madalaid kütuse käitlemise mahtusid, ei ole MTA-l tegelikkuses adekvaatse tagatissumma määramiseks võimalusi, mistõttu ei tagaks selline käibemaksu tagatise määramine oodatud tulemust käibemaksupettuste vähendamisel.<sup>27</sup>

Niisiis on kütuse müüja tagatise kehtestamise eesmärgiks kütuseturul toimuvatelt kütusetehingutelt käibemaksu tasumise ja maksupettuste vähendamise tagamine ning võrdse konkurentsiolukorra taastamine kütuseturul. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium on kohtuasjas nr 3-4-1-24-11 tehtud otsuses märkinud, et selline eesmärk on legitiimne, mistõttu on ettevõtlusvabaduse piiramine tagatise esitamise kohustuse loomise näol lubatud.<sup>28</sup>

Tagatise regulatsiooni eesmärgid peaksid olema kütuse valdkonna eripärasid arvestades tagatud 100 000 ja 1 miljoni eurose tagatise korral (VKS § 4<sup>2</sup> lg-d 1 ja 2). Seega on tarbimisse lubatud kütuse müüja 100 000 euro ja kütuse tarbimisse lubajal 1 miljoni euro suurused tagatised üldreegliks ning nende summade vähendamine on erand, mille osas seadusandja on sätestanud maksuhaldurile laia kaalutlusruumi (VKS § 4<sup>2</sup> lg 5). Praeguse praktika pinnalt ei ole see eesmärk aga tagatud, kuivõrd olgugi, et seadusandja ei ole määranud, kui suur hulk äriühingutest võivad omada vähendatud tagatist, on aga selge, et käesoleval ajal on tagatised summas 100 000 eurot ja 1 mln eurot hoopis pigem erandid, kui üldreegel. Seega ei ole

---

<sup>27</sup> Vt viidet 23, lk 2.

<sup>28</sup> Vt viidet 15, p 6.

fikseeritud tagatissumma kehtestamine olnud praktikas efektiivne, kuivõrd seadusega võimaldatud tagatise vähendamise eeldused on väga kergesti täidetavad või on nende täidetavus vaieldav, kuivõrd on ebaselge, millist hinnalist väärtust omab ühe või teise vähendamise eelduse täitmine.

Tagatise toimivuse ja VKS-i eesmärkide saavutamises on huvitatud osapooliks ka Õliühing, kuhu kuuluvad mitmed Eestis kütust käitlevate äriühingute juhid ja kelle huvideks on tagada, et kütuseturul tegutsevatel äriühingutel oleksid puhtad tarneahelad, mille tulemusena jõuaks ringlusesse kvaliteedinõuetele vastav, käibemaksuga maksustatud kütus ning valitseks aus ja konkurentsivõimeline turuolukord. Õliühing märkis enda 20.01.2011 pöördumises Riigikogu Rahanduskomisjonile nr 3-2001 seoses VKS muutmise eelnõuga, et selleks, et välistada maksuhalduri ebaobjektiivset lähenemist kaalutlusotsuse koostamisel tuleks kõikidele kütusesektoris tegutsevatele ettevõtjatele määrata ühesuguseid tagatise vastavalt nende tegevusloale, viidates kahetasandilise süsteemi loomisele. Õliühing selgitab, et alternatiivselt ei tagaks seda olukorda eeltoodust paremini ka tagatise alampiiri kehtestamine, kuivõrd kaalutlusotsuse tegemiseks ei olnud sätestatud piisavalt objektiivsed kriteeriumid.<sup>29</sup> Sellistel kaalutlustel pidas Õliühing eesmärgina silmas samuti 100 000 euro suuruses tagatise määramist kui üldtingimust, mille puhul oleks äriühingule MTA kaalutlusotsuse tegemine revidendi poolt pigem märkimisväärne ja tunnustav erand, arvestades ka seda, et mitte igal MTA revidendil ei ole töötamise eelduseks õiguslase hariduse olemasolu ega oskust kõiki võimalikke aspekte seesuguse otsuse tegemisel osata kaaluda.<sup>30</sup> Niisiis pidas ka Õliühing silmas, et seadus peab olema loodud selliselt, et selle rakendajad, nii loamenetleja kui taotleja, ei peaks tegema ebamõistlikke pingutusi. Selliselt väheneks ka MTA halduskoormus ning oleks võimalik panustada turuolukorra korrashoiule, kuna oleks võimalik suunata rohkem ressursi rikkumiste ennetamisele ja tuvastamisele, mitte tagatise vähendamise liialt ulatuslikule ja mahukale analüüsimisele.

### **1.2.1. Maksupettuste tõkestamine**

Maksupettuse näol on tegemist tahtliku maksude väärarvutusega, mis on karistatav tegu. Sagedamini esineva maksude varjamise ja maksude tasumisest kõrvalehoidumise kõrval võib maksupettus kütusesektoris seisneda ka deklareeritud maksude sissenõudmata jäämises, kui

<sup>29</sup> Õliühingu pöördumine Riigikogu Rahanduskomisjonile, 20.01.2011 nr 3-2001, lk 1. Veebivõrgus kättesaadav: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2u-2\\_vbAKDYJ:www.riigikogu.ee/download/d795bc64-1392-fb14-67e3-875507690e05+&cd=7&hl=en&ct=clnk&gl=ee](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2u-2_vbAKDYJ:www.riigikogu.ee/download/d795bc64-1392-fb14-67e3-875507690e05+&cd=7&hl=en&ct=clnk&gl=ee) (29.03.2016).

<sup>30</sup> *Ibid*, lk 2.

on tekitatud tahlikult isiku maksejõuetus või on äriühing likvideeritud viisil, kus võlgade sissenõudmine on muutunud võimatuks.<sup>31</sup> Selliselt toimivad kütuse käitlejad on Eesti kütuseturul igakuine nähe, kelle tegevuse tõkestamisele MTA oma ressursi suunab.

Käibemaksu Rohelise Raamatu juurde kuuluvates kommentaarides on leitud, et organiseeritud ja ulatuslike käibemaksupettuste puhul on ilmnunud, et õigusaktide muutmise kord ei ole alati piisavalt paindlik, et tagada kiire ja asjakohane reaktsioon pettusele ja kahju ärahoidmisele.<sup>32</sup> Kuigi seniste muudatuste elluviimisega on maksuauku kütusesektoris vähendatud, ei ole jätkuvalt toimuvatest tehingutest nähtuvalt siiski pettused antud valdkonnas täielikult tõkestatud. Peamiselt kasutatakse ikkagi kütuse ostul ja müügil pikka tehingute ahelat aktsiisilao ja lõppmüüja vahel, kus ahela fiktiivsed lülid jätavad tasumisele kuuluva käibemaksu tasumata ning järgmine tehingulüli deklareerib sisendkäibemaksu. Sellise tegutsemise juures on aga pettuse mahud piisavalt suured, et ka tehingute ahelas kasutatavad fiktiivsed lülid suudaksid esitada MTA-le nõutud tagatise.

Nii on käibemaksuauku tekkimise peamisteks põhjusteks käibe varjamine, fiktiivsed arved ja maksustatava käibega mitteseotud kulutused, mida käibemaksuarvestuses kajastatakse. Fiktiivsete arvete alusel deklareeritakse sisendkäibemaksu ehk vähendatakse eelarvesse tasumisele kuuluvat maksukohustust või küsitakse riigieelarvest käibemaksusumma tagastamist, mida keegi pole riigieelarvesse tasunudki. Käibedeklaratsioonil deklareerib ostja sisendkäibemaksu, mille küsib riigilt tagasi, kuid arve esitaja (müüja) seda käivet ei deklareeri ega tasu käibemaksu. Selliste tehingute toimepanemine on tingitud käibemaksu omapärast, mille kohaselt saavad maksukohustuslased müüjalt käibemaksu, mille nad on kohustatud tasuma riigile, ent kuivõrd pettuseskeemides on keskne osa variühingutel, kes oma kohustusi ei täida, jääb käibemaks tasumata ning muutub ebatõenäoliseks maksu sissenõutavuse võimalikkus.<sup>33</sup>

Seega varjatakse Eestist saadavat tulu või Eestis tehtavate kulude fiktiivset suurendamist. Sõltuvalt nende kahe suuna kombineerimisest on tulemuseks isiku maksukohustuse vähendamine kuni nullini või sealt edasi juba teiste poolt deklareeritud või tasutud

---

<sup>31</sup> L. Lehis. Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Juura, 2012, lk 150.

<sup>32</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT towards a simpler, more robust and efficient vat system tailored to the single market. COM (2011) 851 final, lk 12. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/communications/com\\_2011\\_851\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf) (27.04.2016).

<sup>33</sup> Vt viidet 7, lk 33.

käibemaksu riigilt välja petmine. Näiteks tekitati 2013. aasta esimesel poolel käibemaksupettustega kütusesektoris riigile kahju ligi 38 miljoni euro ulatuses. Tegu ei ole aga sellise summaga, mida oleks käibemaksu tagastuse raames alusetult tagasi küsitud, küll aga summaga, mis deklaratsioonidel valeandmeid esitades jäeti maksmata. Niisiis on isiku tegeliku maksukohustuse ebaausal teel vähendamiseks kaks valikut: käivet varjata ja/või fiktiivseid kuluarveid kasutada.<sup>34</sup>

Fiktiivsete arvete kasutamine tähendab, et äriühingul tuleb oma pettusesse kaasata ka keegi teine – arve väljastaja. See tähendab, et pettuse läbiviimiseks tuleb näha rohkem vaeva ning sellega kaasnevad ka suuremad kulud, kuna fiktiivse arve teenuse eest tuleb samuti maksta. Sellele lisandub ka iga pettuse ja kuriteoga kaasnev oht, mille kohaselt kujutab rohkema asjasse pühendatud isikute arv suuremat ohtu sellele, et informatsioon saab teatavaks kõrvalistele isikutele ja suureneb pettuse avastamise tõenäosus. Eelduslikult on nende pettuste taga isikud, kes on juba ette arvestanud, et võivad pettusega vahele jääda, kuid panustavad sellele, et MTA nende pettust ei avasta, näiteks tulenevalt piiratud teabest.<sup>35</sup> Selle tõttu kantakse nende äriühingute juhatuse liikmeteks variisikud, kellel ei pruugi tegelikkuses olla vähimatki teadmist äriühingu tegevusest, mille juhatuse liikmeks nad märgitud on ega olla üldse kättesaadavadki. Üldjuhul makstakse sellisele isikule ebaseaduslikult raha või pakutakse muid soodsaid võimalusi, mille läbi isik annaks enda ID-kaardi ja paroolid, et pettuse kavatsusega kütuse käitleja saaks teha tena nimel tehinguid, sõlmida lepinguid ning avada pangakontosid. Ent minnes teist pettuseskeemi pidi, siis käibe varjamise puhul ei pea isik teisi ettevõtteid enda tegemistesse pühendama. Küsimus taandub lõpuks vaid sellele, kui suur osa tegelikust siseriiklikust käibest jätta käibedeklaratsioonile märkimata.<sup>36</sup>

### **1.2.2. Ausa konkurentsi tagamine**

Ebaausas konkurentsis tegutsemine kujutab endast eelkõige seda, et ettevõtted, kes tegutsevad varimajanduses hiilivad mööda maksuseadustest ning muudest regulatsioonidest, mida formaalmajanduse ettevõtted järgivad. Seega varimajanduse ettevõtetel on väiksemad tegutsemiskulud ning tänu sellele ka suurem netotulu. Kuivõrd liiga palju majanduslikku ressursi paigutub varimajandusse, siis tuleneb sellest heaolukadu kehtivaid regulatsioone järgivatele ettevõtjatele. Selliselt võimaldavad käibemaksupettused kehtivaid reegleid

---

<sup>34</sup> Vt viidet 11, lk 14.

<sup>35</sup> *Ibid*, lk 15.

<sup>36</sup> *Ibid*, lk 15.

mittejärgivatel ettevõtetel müüa kaupu ja pakkuda teenuseid madalama hinnaga, tõrjudes kõrvale seadusekuulekaid tootjaid ja teenusepakkujaid, mille tagajärjel tekib ebaefektiivne ressursside jaotus turul.<sup>37</sup>

Eesti Vabariigi põhiseaduse (PS) § 31 kohaselt peab riik tagama isikule ettevõtlusvabaduse.<sup>38</sup> Ettevõtlusega tegelemise õigus ei ole aga absoluutne, kuna selle vabaduse tagamiseks tuleb õigusaktidega luua tingimused ja kord. Üheks selliseks tingimuseks on ka maksuõigus ning isiku kohustus kinni pidada maksuseadustest ja nende alusel antud õigusaktidest. Kui riik seab maksuõigusega tingimused, millest kinnipidamine ei ole võrdselt ja piisavalt efektiivselt tagatud, rikub riik PS §-s 12 sätestatud üldist võrdsusõigust, mille kohaselt on kõik isikud seaduse ees võrdsed. Võrdsusõigus ettevõtluses maksuõiguse tähenduses seisneb käesolevas kontekstis riigi kohustuses võtta kasutusele piisavalt mõjusad meetmed, et käibemaksu tasumisel ja tagastamisel ei muutuks isikute võrdsusõigus fiktsiooniks.<sup>39</sup> Käesoleval juhul tähendab see seda, et ettevõtlusvabadust piiratakse aruandluskohustuse ja isikute kontrollimisega eesmärgil kaitsta seda sama vabadust ebaausa konkurentsi negatiivse mõju eest. Seega PS § 31 koosmõjus §-ga 12 on riik mitte ainult õigustatud, vaid ka kohustatud piirama ettevõtlusvabadust eesmärgiga tagada turul võrdsed konkurentsitingimused. Oluline on aga see, et riik ei asuks ettevõtlusvabaduse kaitsmisel rakendama ülemäärase mõjuga meetodeid. Konkurentsi tagamiseks annab VKS § 20 lg-s 2 riikliku järelevalve teostamise pädevuse Konkurentsiametile, mille kohaselt on viimasel jagatud pädevus registriandmete kontrolli üle, kütuse ja kütuse käitlemise nõuetele vastavuse kontrollimiseks ning nõuetele mittevastava kütusega tehtavate toimingute heakskiitmiseks.

### **1.2.3. Kütuse kvaliteedinõuetele vastavuse tagamine**

Kütuse kvaliteedinõuetele vastavuse tagamise näol ei ole tegemist peamise VKS tagatise eesmärgiga. Küll aga on see väga lähedaselt ülejäänud eesmärkidega seotud. Nimelt olukorras, kus tuuakse turule teadmata päritoluga nõ musta kütust või segatakse kokku erinevaid kütuseid ja lisandeid, saadakse segamise tulemusena kütusesegu, mille parameetrid ei pruugi vastata ettenähtud kvaliteedinõuetele. See võib aga põhjustada rikkeid sõidukite mootorites ning ühtlasi saastada keskkonda. Selle vältimiseks tuleb esmajoones tõkestada selliste isikute tegevus, kes toovad ringlusesse illegaalset kütust ning kütuseproovide näol

---

<sup>37</sup> *Ibid*, lk 19.

<sup>38</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus. - RT I, 15.05.2015, 2.

<sup>39</sup> Vt viidet 11, lk 19.



kõrvaldada käibelt juba ringlusesse lubatud nõuetele mittevastav kütusepartii. Selle jaoks on VKS § 20 lg-s 4 sätestanud seadusandja Tarbijakaitseameti pädevuse riikliku järelevalve teostamiseks, mille kohaselt on Tarbijakaitseametil jagatud pädevus MTA-ga tegevusloa olemasolu kontrollimise üle kütuse käitlemisel, kütuse ja kütuse käitlemise nõuetele vastavuse kontrollimiseks ning jagatud pädevus Konkurentsiametiga nõuetele mittevastava kütusega tehtavate toimingute heakskiitmisel.

Arvestada tuleb sedagi, et VKS alusel käideldava kütuse näol ei ole tegemist vaid sõidukites kasutatava bensiini- ja diislikütusega, vaid ka näiteks vedelgaasi ja kütmiseks mõeldud raske kütteõli ja põlevkiviõliga. Ammendav loetelu kütustest, mille käitlemine on VKS-iga reguleeritud, tuleneb VKS § 2 lg-st 3, mis viitab majandus- ja kommunikatsiooniministri määrusele nr 37, mille §-is 1 sätestatud kaheksas punktis on ära toodud kaheksa kütuseliiki kombineeritud nomenklatuuri numbritena.<sup>40</sup> Seega kui arutelu all on näiteks emulgeeritud kütuse käitlemine, siis selle näol on tegemist vedela põlevainega, mille käitlemist kehtiv VKS ei reguleeri.

#### **1.2.4. Tagatise kehtestamise põhiseaduspärasus**

Kohtuasjas 3-4-1-24-11 analüüsis kohus VKS-s sätestatud kütuse käibemaksu tagatise proportsionaalsust, millega andis hinnangu sellele, kas tagatise regulatsiooni rakendamine läbib nn proportsionaalsuse testi.<sup>41</sup>

Eelmainitud proportsionaalsuse testi analüüsinud Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium on leidnud, et testi tulemusel peab meede vastama kolmele kriteeriumile: olema sobiv, vajalik ja mõõdukas. Sobiv on selline abinõu, mis soodustab eesmärgi saavutamist. Vajalik on selline abinõu, mille puhul eesmärki ei ole võimalik saavutada mõne teise, kuid isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene. Mõõdukuse puhul tuleb kaaluda ühelt poolt põhiõigusse sekkumise ulatust ja intensiivsust, teiselt poolt aga eesmärgi tähtsust.<sup>42</sup> Nii ei saa pidada põhiseaduspäraseks meedet, mis on küll sobiv ja vajalik, kuid ei ole mõõdukas. Kui meede proportsionaalsuse testi ei läbi, ei ole järgnevate aspektide analüüsimise jätkamine vajalikkuse ja mõõdukuse pinnalt enam tarvilik.

---

<sup>40</sup> Majandus- ja kommunikatsiooniministri määrus nr 37: "Kütuste loetelu, milliste käitlemiseks on nõutav registreering" - RT I, 05.08.2014, 20.

<sup>41</sup> Vt viidet 15, p 55.

<sup>42</sup> RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 15.

Kohus leidis, et uue tagatise regulatsiooni kehtestamine on sobiv abinõu vähendamaks kütuseturul võimalikult kiiresti maksupettusi ja soodustamaks ausat konkurentsi. Kohus hindas alternatiivsete võimalustena maksuhalduri kaalutusõigust tagatise määramisel, kütuse müügile pöördmaksustamise rakendamist ja kohese sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramist, ent leidis, et puuduvad isikut vähem koormavad alternatiivid, mis võimaldaksid samavõrd kiiresti ja tõhusalt vähendada maksupettuste toimepanemist ja ausa konkurentsi soodustamist kütuseturul.<sup>43</sup>

Seega lähtub kohtuotsusest, et ettevõtlusvabaduse piiramine tagatise rakendamise teel on sobiv meede, kuna võimaldab riigil saada mingilgi määral käibemakstutulu, pidades kinni tekkinud maksukahju esitatud tagatise arvelt. Teiseks vähendab tagatis ka maksupettuste atraktiivsust selles valdkonnas, kuna tulusus langeb ning vajalik on tagatise suuruse summas vabade vahendite olemasolu.

Riigikohus on hinnanud ka tagatise regulatsioonis kehtestatud maksuhalduri kaalutusõiguse proportsionaalsust. Nii on tagatise määramisel kaalutusõiguse alusel vaja maksuhalduril lähtuda äriühingu varasemast käibest või äriplaanis planeeritud maksimaalsest tekkida võivast 20% maksumääraga käibest. Kohus selgitab, et selline abinõu ei ole maksupettuste vastu võitlemisel nii efektiivne kui on fikseeritud tagatise korral. Nagu ka käesolevas töö punktis 2.1. märgitud, on äriplaanis nii alles alustava kui ka juba pikemat aega kütuseturul tegutsenud isikul võimalik näidata tegelikust väiksemaid käideldavaid mahtusid, mis tingiks võimalikult väikese tagatise määramise. Tuginedes ettevõtja tahtlikult kordades väiksemana esitatud käibe andmetele ei saaks kaalutusõiguse alusel määratud tagatis tagada efektiivsemalt maksupettuse vältimist kui seaduses fikseeritud suuruses tagatise määramine. Sellise seisukohaga peab Riigikohus vedelkütuse käibemaksutagatist proportsionaalseks ettevõtlusvabaduse piiramisel.<sup>44</sup>

### **1.3. Tagatise vähendamine**

Tagatise vähendamise tingimused sätestab VKS § 4<sup>2</sup> lg 5, mille kohaselt võib MTA isiku taotluse alusel vähendada tagatist, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

---

<sup>43</sup> Vt viidet 15, p 59.

<sup>44</sup> *Ibid*, p-d 53-54.

- 1) isikul ja tema juhtimis- ja kontrollorgani liikmetel ning äripartneritel on laitmatu ärialane reputatsioon;
- 2) isik ja tema juhtimis- ja kontrollorgani liikmed kokku ei ole viimase kolme aasta jooksul toime pannud mitut maksuseaduste, tollieeskirjade ega VKS rikkumist ning isiku ega tema juhtimis- ja kontrollorgani liikme suhtes ei ole alustatud maksuseaduste, tollieeskirjade ega käesoleva seaduse rikkumise süüteomenetlust;
- 3) isikul ei ole maksuvõlga ega ajatatud maksuvõlga.

Nagu VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 sõnastusest nähtub, siis on seadusandja andnud MTA-le diskretsiooniõiguse selles, et MTA *võib* tagatist vähendada, mitte aga ei ole selleks kohustatud. Praktikast tähendab see siiski seda, et kui VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-des 1-3 nimetatud nõuetele vastavus on MTA poolt tuvastatud, siis MTA *peab* isiku taotluse rahuldama ja tagatist vähendama. Diskretsiooniõigus jääb MTA-le vähendatud tagatise ulatuse määramises, kuid seegi peab olema otsuses väga põhjalikult motiveeritud. Rakendades diskretsiooniõigust tuleb maksuhalduril motiveerida tagatise määramise otsust tavalisest haldusaktist veelgi suurema põhjalikkusega, et haldusakti adressaadile täielikult selgitada, milliseid eri tagajärgi on maksuhaldur kaalunud ning millisel põhjusel just nimetatud sisuga haldusakt antakse.<sup>45</sup>

VKS ise vähendatud summa arvutamiseks juhiseid ei anna. Kuna KMS § 44<sup>2</sup> lg 1 ja MKS § 121 järgi tuleb maksuhalduril kütuse käitlejale tagatise määramisel lähtuda tekkida võiva käibemaksukohustuse suurusest ning kuna KMS § 29 lg 1 kohaselt arvatakse tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamisel maha maksustatava käibe tarbeks kasutatava kauba sisendkäibemaks, siis tuleb maksuhalduril tagatise kindlaksmääramisel arvestada tarbimisse lubatud kütuse müüjate puhul reeglina ka sisendkäibemaksuga.

Vedelkütuse seaduse eelnõu nr 228 ajendiks oligi Riigikohtu otsus haldusasjas nr 3-4-1-24-11, millest tulenevalt märgitakse eelnõu seletuskirjas, et seadust tuleb täiendada tagatise vähendamise alustega, et lihtsustada MTA tegevust, muuta see kontrollitavamaks ja vähendada võimalikke kaebusi.<sup>46</sup> Samuti märgitakse, et tagatise vähendamise võimalus peaks olema üksnes neil isikutel, kes ise ja kelle juhtkond kogumis on usaldusväärse taustaga ning kelle puhul ei esine võimalikele maksude maksmata jätmise riskidega seostatavaid tegureid. Tagatise vähendamist, kui erilist soodustust väga madala maksuriskiga kütuse müüjatele,

---

<sup>45</sup> Vt viidet 31, lk 110.

<sup>46</sup> Vedelkütuse seaduse muutmise seaduse eelnõu (228 SE). 07.06.2012, lk 1. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee> (27.03.2016).

tuleks kaaluma asuda üksnes juhul, kui ei esine praktikas maksude maksmata jätmisega seostatud riskitegureid.<sup>47</sup>

Oluline on siinjuures ka asjaolu, et maksuhaldur võib küll VKS § 4<sup>2</sup> lg-s 5 sätestatu alusel isiku tagatist vähendada, kuid seda vaid juhul, kui on täidetud kõik sama lõike punktides 1-3 nimetatud tingimused. Seega, kui ka vaid üks neist on täitmata, ei ole maksuhalduril võimalik tagatist vähendada. Selle lähtekoha praktilised probleemid tulevad käitlemisele punktides 1.3.1.-1.3.3.

Vaidluse all on olnud seegi, kas alles registreerimismenetluses olev ettevõtja saab koos esmase registreerimistaotlusega esitada taotluse ka tagatise vähendamiseks. Nimelt on VKS § 4<sup>2</sup> lg-tes 1 ja 2 sätestatud tagatise fikseeritud suurused, mida on sama paragrahvi lõike 5 alusel võimalik vähendada, lähtudes vähendamise suuruse määramisel lõigetest 4 ja 5<sup>1</sup>. Tallinna Halduskohus on varasemalt kehtinud redaktsiooni pinnalt leidnud, et esmakordsel taotlemisel alles kütuse turule tulles tuleks isikul esitada seaduses sätestatud tagatis summas 100 000/1 miljon eurot, põhjendades seda seisukohta sellega, et oleks lubamatu, kui registreerimismenetluses leiaks aset kõrvalekalle seaduses fikseeritud tagatise suurusest, millega muutuks sisutuks isikule MTA poolt tagatise määramine, kuivõrd tuleks kohe asuda seda vähendama.<sup>48</sup> Kehtiva seaduse kohaselt on võimalik siiski vähendamise taotlus koheselt esitada. Arvestada tuleks siinjuures aga asjaoluga, et alles registreerimist taotleb isik ei pruugi osatagi oma tegevust õigesti ette prognoosida, lähtudes ka sellest, et kütuseturg on pidevas muutumises ja konkurentsipüsimine, mh õige juurdehindlusega jätkusuutliku ettevõtluse teostamine ja turul püsimine, tulevad üldjuhul kogemusega. Samuti nagu varasemalt märgitud, võib kütuseturule sisenev isik tahtlikult esitada äriplaanis väiksemaid mahtusid, et tegutseda kunstlikult väiksema tagatisega, mille puhul pettuse ilmsiks tulemise korral oleks tagatise näol kinnipeetav summa saadud kasust väiksem. Seetõttu lasub esialgselt kütuse turule sisenevate isikute puhul igal juhul teatav risk, kuna tema taustast ja tegemistest on maksuhalduril võimalik väga vähe teada saada, et tegelikke realiseeruda võivaid riske üldse tuvastada osata. Ühtlasi ei ole alles loodud ettevõtte puhul sisuliselt võimalik ärialast reputatsiooni hinnata, kuna varasem tegevus puudub.

### **1.3.1. Kütuse müüja ärialane reputatsioon**

---

<sup>47</sup> *Ibid*, lk 2-3.

<sup>48</sup> TlnHKo 23.11.2012, 3-12-1521, p 22.

Maksuhaldur võib VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-i 1 alusel lähtuda kütuse müüja tagatise vähendamisel isiku ärialasest reputatsioonist. Kuivõrd äriühingud tegutsevad oma juhtimis- ja kontrollorganite liikmete kaudu ning seega võib ka viimaste varasematest tegudest teha järeldusi äriühingu prognoositava maksevõime, maksekuulekuse ja muude tagatise vähendamise osas kaalumisele kuuluvate asjaolude kohta, arvestades kriitiliselt, kuidas ja mis ulatuses on varasemat toimingut võimalik isikuga siduda. Nii on asjakohane rakendada tagatise vähendamise eeldusena laitmatu ärialase reputatsiooni nõuet ka äriühingu juht- ja kontrollorgani liikmetele, samuti kütuse müüja äripartneritele. MTA saab hinnata maksukohustuslase reputatsiooni temale kättesaadavate andmete alusel, milleks võivad olla KMD-l ja selle lisal kajastatud tehingud, äripartnerid, kütuse kvaliteedinõuete ja aruandluskohustuse täitmine ning teised alternatiivsed nõuded. Selliste andmete hulka võib lugeda ka asjaolu, kui äriühingu juhatuse liige on seotud mingi teise äriühinguga, näiteks olla ka selle äriühingu juhatuse liikmeks, mille reputatsioonis on maksuhalduri arvates alust kahelda.<sup>49</sup> Selle puhul tuleb aga tuvastada ka isikute vahelised tehingud, milleks võib olla kütuse müük, kütuse veoteenus või ka kütuse hoiuteenus.

Laitmatu ärialase reputatsiooni mõiste näol, nagu see VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-s 1 on välja toodud, on tegemist määratlemata õigusmõistega. Riigikohus on leidnud, et kui seadus ja eelnõu seletuskiri ei ava täpsemalt mõiste sisu, siis tuleb lähtuda mõiste üldkeelelisest tähendusest.<sup>50</sup> Samuti on Riigikohus lahendites 3-3-1-87-10<sup>51</sup> ning 3-4-1-5-05 märkinud, et määratlemata õigusmõisted on üldjuhul sätestatud üldaktides ning määratlemata õigusmõiste puhul loobub seadusandja detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegerides normi täpsustamise seaduse rakendajale.<sup>52</sup> Vedelkütuse seaduse muutmise seaduse eelnõu nr 228 seletuskirjas on märgitud, et laitmatut reputatsiooni ei saa asendada korrektse maksekäitumise mõistega, kuivõrd maksude maksmata jätmise riskile viitavad maksekäitumise kõrval ka muud tegurid, nt võlgnevused äripartnerite ees ja seotus nn arvevabrikutega.<sup>53</sup> Termin "laitmatu" kohta annab eesti keele seletav sõnaraamat seletuseks "*selline, et pole midagi ette heita, on puuduste, vigadeta, hea, korralik, korrektne*".<sup>54</sup> Terminile "reputatsioon" on samas allikas antud seletuseks "*maine, kuulsus, (hea) nimi*". Toetudes eeltoodule peab MTA ise

---

<sup>49</sup> H. Pikmets, S. Jegorov. Peamised probleemid käibemaksu tagatise vähendamata jätmisel. Varul, 2011, lk 2. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.varul.com/publikatsioonid/peamised-probleemid-kaibemaksu-tagatise-vahendamata-jatmisel> (11.02.2016).

<sup>50</sup> RKKKo 06.03.2008, nr 3-1-1-2-08, p 8.1.

<sup>51</sup> RKHKo 14.03.2011, nr 3-3-1-87-10, p 16.

<sup>52</sup> RKPJKo 13.06.2005, nr 3-4-1-5-05, p 16.

<sup>53</sup> Vt viidet 23, lk 2.

<sup>54</sup> Eesti keele seletav sõnaraamat. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.eki.ee/dict/ekss/ekss.html> (08.04.2016).

sisustama laitmatu ärialase reputatsiooni mõistet ning töötama välja kriteeriumid, millel baseerudes isiku ja tema äripartneri ärialast reputatsiooni hinnata.

Ärialase reputatsiooni hindamine on võimalik ainult nende isikute puhul, kes on ettevõtlusega tegelenud enne tagatise vähendamise taotluse esitamist. Tallinna Ringkonnakohus on kohtuasjas nr 3-13-367 leidnud, et sellised asjaolud nagu ettekirjutuse tegemine vedelkütuse käitlemise aruande tähtaegselt esitamata jätmise (VKS § 7 lg 1 sätestatud rikkumine) või müügiandmete muutumisest teavitamata jätmise eest (VKS §-is 15<sup>1</sup> sätestatud rikkumine) kinnitavad isikul laitmatu ärialase reputatsiooni puudumist.<sup>55</sup>

Samuti võib MTA tugineda isiku ärialase reputatsiooni hindamisel raamatupidamise seaduse (RPS) rikkumistele. Nii sätestab RPS § 4 lg 1 p 4 majandusaasta aruande esitamise kohustuse ning isik, kes nimetatud sätet rikub, ei oma laitmatut ärialast reputatsiooni, kuna puudub võimalus tuvastada, millises finantsseisundis isik on. Isiku kalduvus kohustuse mittetäitmisele ei ole omane kriteerium laitmatu ärialase reputatsiooniga isikule. Sellele seisukohale on asunud ka Tallinna Ringkonnakohus, leides, et majandusaasta aruande esitamise olulisusele viitab ainuüksi selle kohustuse täitmata jätmisega kaasnev range tagajärg, s.o võimalik äriregistrist kustutamine ja juriidilise isiku õigusvõime lõppemine (äriseadustiku § 60). Seega ei ole aruande tähtaegselt esitamata jätmise näol tegemist ebaolulise rikkumisega, mis ei seonduks ka kütusesektoris tegutseva isiku ärialase reputatsiooniga. Tuleb toonitada, et ärialane reputatsioon ei seonu üksnes maksuhalduriga toimuva suhtlusega konkreetse menetluse raames, vaid isiku üldise kuvandi ja seaduskuulekusega.<sup>56</sup>

Nii on eespool kirjeldatud RPS § 4 lg 1 p 4 rikkumise eest majandustegevuse seadustikus (MsüS) ette nähtud tegevusloa kehtetuks tunnistamine. MsüS § 34 lg 3 kohaselt loetakse majandustegevusest täielikult loobunuks ettevõtja, kes ei ole täitnud seaduses sätestatud majandusaasta aruande esitamise kohustust kuue kuu möödumisel selle kohustuse täitmise tähtaja lõppemisest arvates. Seega, kui isikul on esitamata majandusaasta aruanne, tunnistab MTA kütuse müügi tegevusloa kehtetuks MsüS § 37 lg 1 p-i 2 alusel. Juhul kui isik tõendab MTA-le, et ei ole loobunud majandustegevusest, siis võib MTA majandusaasta aruande esitamata jätmist võtta arvesse isiku ärialast reputatsiooni mõjutava faktoriga ning tõsta isiku tagatist, kuna sellise käitumise korral ei saa pidada isiku ärialast reputatsiooni laitmatuks.

---

<sup>55</sup> TlnRnKo 28.02.2014, nr 3-13-367, p 13-14.

<sup>56</sup> *Ibid*, p 13.

Tallinna Ringkonnakohus on kohtuasjas nr 3-13-1090 tehtud otsuses leidnud, et regulaarsed hilinemised maksukohustuse täitmisel võivad avaldada mõju laitmatule ärialasele reputatsioonile.<sup>57</sup> Kütusesektoris on õigustatud seega lähtuda nii tekkinud käibemaksukohustuse tasumise tähtaegsusest, kuid samuti ka maksuhalduri teavitamisest kavatsusest ületada äriplaanis märgitud tekkida võivat maksimaalset käivet ning muudest teavitamiskohustustest. Säärase olukorra puhul tuleb menetluse põhiselt täiendavalt analüüsida, kas sellised rikkumised kogumis annavad aluse isiku ärialast reputatsiooni mittelaitmatuks pidada ning oleksid proportsionaalselt hinnates piisavaks aluseks isiku tagatise tõstmisel VKS § 4<sup>2</sup> lg-s 2 sätestatud summani.

Täiesti uute juriidiliste isikute korral, kus alles asutatud äriühing ei ole äritegevusega tegelenud, ei olegi MTAl võimalik isikute ja nende juhtorgani liikmete ärialast reputatsiooni hinnata. Eeltoodust tulenevalt ei ole VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-s 1 sätestatud tingimuse rakendamine võimalik nende isikute ja nende juhtorgani liikmete puhul, kes ei ole varasemalt äritegevusega tegelenud.

Nüüdisaja praktikast tulenevalt võib juriidilise isiku juhtorgani liikme reputatsiooni hindamisel tugineda ainult sellistele rikkumistele, mis on seotud ärivaldkonnaga. Nimelt, kui juhatuse liikme suhtes on kehtiv karistus näiteks kriminaalasjas KarS § 199 lg 2 p-i 4 alusel, s.o vargus, mis on toime pandud isiku poolt, kes on varem toime pannud varguse, röövimine, omastamise, süüteo toimepanemise tulemusena saadud vara omandamise, hoidmise või turustamise, asja tahtliku rikkumise või hävitamise, kelmuse või väljapressimise, siis on seda raske siduda isiku ärialase reputatsiooniga. Olenemata sellest, et juhul kui tegemist on juhatuse liikmega, siis võib karistusregistrist ilmnev ajalugu kõneleda tema hoiakutest ja käitumismaneeridest. Näiteks kui äriühingu juhatuse liikmeks olev isik on toime pannud korduvalt varguseid, mis vedelkütuse müügi tegevusloa taotluse menetlemise ajal on ka kehtivad, siis võiks pikemalt polemiseerida, kas sellisel juhatuse liikmel on retsidiivsuse oht, mis võib avalduda ka kütuse müügi valdkonnas toimuda võiva varguse või pettuse näol. Samas on Tartu Halduskohus nimetanud ärialase reputatsiooni mittelaitmatuks ka varasemalt kehtinud KarS § 297 lg 1 järgi pistise lubamise eest kriminaalkorras karistamise korral.<sup>58</sup> Seega puudub tegelikult ühtne arusaam sellest, kust maalt läheb piir rikkumiste vahel, mida on alus arvesse võtta tagatise vähendamata jätmisel ning mis jääb vedelkütuse müügi valdkonnast liiga kaugeks.

---

<sup>57</sup> TlnRnKo 30.06.2014, nr 3-13-1090, p 17.

<sup>58</sup> TrtHKo 13.09.2013, nr 3-13-2013, p17.

Finantsinspektsiooni (FI) õiguskonkord juht Siim Tammer selgitas 20.04.2016 MTA-le tehtud koolitusel ärialase reputatsiooni sisustamist läbi sobivusmenetluse. Eelduslikult on sobivuse tingimusteks rahaliste vahendite olemasolu, kogemus ja nõutav haridustase. Samuti hindab ka FI isiku ärialase reputatsiooni laitmatust. Erinevalt VKS määratlusest vaadeldakse siin isiku varasemat elukäiku laiemalt ja pikemalt. Nii tõi S. Tammeri näiteks, et on alus keelduda pensionifondi juhiks panemast isikut, kel on näiteks 25 liiklusrikkumist aastas. Arvestades, et isik peaks asuma haldama miljonitesse eurodesse ulatuvat pensionivara ja kui lasub igapäevane risk, et isik liikluseeskirju ei järgi ning on piisavalt riskialdis oma käitumisega, siis kas me tahame, et selliste riskidega isik meie pensionifondi kontosid haldaks. Oluline on siinjuures tähele panna, et eeltoodud rikkumine ei ole seotud äriühingu ärialase reputatsiooniga, kuid isiku õiguseid liigselt piiramata on õigustatud taandada reputatsiooni hindamine küsimusele, kas isiku käitumine kuvab riske ühiskonna jaoks või mitte. Seega tuleb hinnata, kui riskialdis on isik tema varasemat käitumist hinnates. Sarnaselt võiks sisustada isiku ärialast reputatsiooni ka vedelkütuse käibemaksutagatise määramise kontekstis, sest sageli määratakse variisikuna juhatuse liikmeks selliseid isikuid, kel on olulises koguses kehtivaid ja aegunud karistusi, kuid mis ei pruugi olla maksuõigusrikkumised ega muud VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-s 2 toodud rikkumised ning mida seetõttu ei saa arvesse võtta. Ometi kõneleb seesugune karistusregister väga selgelt isiku hoiakutest ning on tõenäoline, et sedavõrd riskialdis võib sarnaseid hoiakuid kuvada ka oma majandustegevuses.

Isiku juhatuse liikme ärialase reputatsiooni hindamisel ei saa kohtu hinnangul tugineda seotud äriühingule väljastatud kontrollaktile. Tallinna Halduskohus on kohtuasjas nr 3-14-50520 tehtud otsuses sedastanud, et kontrollaktis toodule tohib MTA tugineda maksukohustuslase enda suhtes käivas menetluses. Näiteks täitmist tagavate toimingute sooritamiseks halduskohtult loa taotlemisel või varem määratud tagatise suurendamise otsustamisel, kuid mitte teise isiku suhtes käivas menetluses, eriti olukorras, kus piisavalt pika aja jooksul pärast kontrollakti koostamist ei ole maksuotsust koostatud.<sup>59</sup> Juhul kui maksuhaldur ei ole pärast kontrollakti koostamist teinud seotud äriühingu suhtes maksuotsust või juhatuse liikme suhtes vastutusotsust ega põhjendanud otsuse tegemata jätmist, ei ole võimalik öelda, kas seotud äriühing on rikkunud käibemaksuarvestuse reegleid ja jätnud õigusvastaselt maksud maksmata ning kas juhatuse liige oli sellega rikkunud juhatuse liikme kohustusi.<sup>60</sup> Seega ei

---

<sup>59</sup> TlnHKO 02.02.2015, nr 3-14-50520, p 7.3.3. Viitab edasi RKHKo 10.12.2014, nr 3-3-1-49-14, p 14.

<sup>60</sup> *Ibid*, p 7.3.2.



ole ainuüksi kontrollaktis kajastatud tõendid ning maksuhalduri seisukohad ja kahtlused piisavad järeldamiseks, et isik võib asuda majandustegevuse registri registreeringut kuritarvitama ja maksukohustuste täitmata jätmisega riigile kahju tekitama. Kui isiku juhatuse liikme kohta ei ole aga tehtud ühtegi otsust kriminaal-, väärteo- ega vastutusmenetluses, millega oleks tuvastatud tema poolt toime pandud VKS, maksuseaduste või tollieeskirjade rikkumine, siis ei tohiks sellele alusele tuginedes nõuda isikult suuremat käibemaksutagatist. Ehk olukorras, kus isiku suhtes alustatakse maksumenetlus, võib isik teoreetiliselt suurema tagatise määramise vältimiseks luua uue äriühingu ja taotleda tagatise vähendamist ning kuna maksumenetlus isiku suhtes on pooleli, siis ei ole MTA-l ka võimalik ette heita isiku juhatuse liikmele laitmatu ärialase reputatsiooni puudumist ega maksuseaduste rikkumist. Uuel äriühingul ei ole ärialase reputatsiooni laitmatust võimalik hinnata varasema tegevuse puudumise tõttu, samuti ei ole uus äriühing toime pannud mitut VKS, maksuseaduste ja tollieeskirjade rikkumist ning maksuvõlga alustaval ettevõttel reeglina ei ole - nii saab tagatise vähendamist taotleda isik, kelle juhatuse liikme suhtes on kahtlustus teise äriühingu kaudu maksupettuse toimepanemises, kuid vähendamiseks keeldumisele see alust ei anna.

Isiku tehingupartneri ärialase reputatsiooni hindamisel saab MTA tugineda ainult kehtivatele karistusandmetele. Need andmed peavad olema ka avalikkusele kättesaadavad, samuti peavad MTA väited tehingupartneri ärialase reputatsiooni kohta olema kontrollitavad. Eelmainitu tähendab, et MTA ei saa suurendada isiku tagatist põhjusel, et tema tehingupartneri suhtes on alustatud maksumenetlus või süüteomenetlus, kuna need andmed ei ole avalikkusele kättesaadavad ning MTA-l on maksusaladuse hoidmise kohustus. Küll aga on MTA uue suunana võtnud aluseks isikute nõustamise, millega on võimalik kutsuda isik ametiasutusse ning selgitada, et maksuhaldurile teada olevate andmete kohaselt ei ole mõnel tema tehingupartneril laitmatut ärialast reputatsiooni ning hoolsuskohustuse tõttu tuleb äriühingul hoida enda tehinguahelad puhtad. Selle raames nõustab MTA isikut, kuidas tal on võimalik enda tehingupartnerite tausta kontrollida ja valida. Praktika näitab, et sellised isikud, kes nõustamisele kutsutakse on tegelikkuses oma tehingupartnerite taustast teadlikud, ilma et nõustamise teel viidataks konkreetsele äripartnerile, kellega partnerlus on tinginud isiku kutsumise nõustamisele. Seega juhendab maksuametnik kütuse müüjat tema teadlikkuse tõstmiseks sellest, millised on üldse isiku võimalused veendumaks oma tehingupartneri reputatsioonis ning teisalt annab MTA sellega isikule ka teada, et kui ta tarneahelates toimuvat ei korrasta, kujutab see endast hoolsuskohustuse rikkumist, mis võib mõjutada kütuse müüja ärialast reputatsiooni, mis koosmõjus võivad tingida isiku tagatise tõstmise. Selle vältimiseks on maksumaksjal võimalik kontrollida esmalt isiku kuuluvust

käibemaksukohustuslaste registrisse, MTR-is tegevusloa olemasolu, kuhu märgitakse muuhulgas ka isikule tehtud ettekirjutused VKS rikkumiste eest. Äriregistrist nähtub isiku maksuvõla olemasolu või puudumine ning deklaratsioonide esitamata jätmine, kui see on aset leidnud. Samuti on võimalik vaadata ka MTA maksuvõlglaste registrit ning Riigi Teataja kaudu uurida avalikust kohtulahendite otsingust teavet ka tehingupartnerite suhtes aset leidnud kohtumenetluste kohta. Seega on mitmeid võimalusi, mil moel oma tehingupartnereid kontrollida.

Suurematel kütuse müüjatel on raskendatud tehingupartnerite ärialase reputatsiooni hindamine tehingupartnerite rohkuse tõttu. Nimelt võib ühel kütuse müüjal olla koguni üle saja tehingupartneri, mille hulgas nii tarnijad kui ka kliendid, kuivõrd tehingupartnerite arvu osas ei ole kütuse müüjat kuidagi piiratud. Samuti kuigi VKS sõnastus ütleb, et tagatise vähendamise aluseks saab võtta äripartnerite reputatsiooni, siis tegelikkuses saab tugineda pigem vaid hankijate reputatsioonile, kuna praktiliselt võimatu on selgitada, kuidas kütuse ostja või selle vedaja reputatsioon võib mõjutada müüja maksude tasumist. Näiteks olukorras, kus kütuse müüjal on üle 200 kliendi, ei ole ta suuteline kontrollima kõikide klientide reputatsiooni, näiteks maksude tasumise kohustuste täitmist, maksuvõla olemasolu jmt. Sellisel juhul piirdub kütuse müüja valdavalt vaid sellise informatsiooniga, kas tehingupartneril on olemas kütuse müügi tegevusluba, kas kontaktisik, kellega tehing sõlmitakse on esindusõigusega, olles kas juhatuse liige või volitatud isikuks. Niisiis tekib põhjendatud küsimus sellest, et juhul kui isik on kütust müünud ja on ise kõik tasumisele kuuluvad maksud tasunud, siis millisel eesmärgil peaks ta üldse ostja reputatsiooni hindama hakkama.

Eeltoodust lähtuvalt võib leida, et hinnang reputatsioonile hõlmab endas isiku poolt toime pandud tegusid, meedias kajastatust, karistatust, osalust kohtumenetlustes ja nendega seotust, suhtlust riigiasutustega, osalust ettevõtluses, ühiskondlikku positsiooni ning muuhulgas ka isiku võlgnevusi äripartnerite ja riigi ees. Reputatsioon omandatakse ühiskonnas aktsepteeritud sotsiaalsetele standarditele vastava käitumisega.

#### 1.3.1.1. Kuidas sisustada mõistet 'äripartner'?

Äripartneri mõiste sisustamine on majandustegevuse valdkonna üldine termin. VKS-i kontekstis tuleks aga mõelda, kas sellise käibetermini näol tuleks vaadelda isikut pelgalt kui kütuse valdkonnas tegutsejat või laiemalt kui kütuse- ja majandustegevuses tegutsevat isikut

üldiselt. Siiski ei tohiks maksuhaldur liiga laialt seda sisustada. Seda enam, et sisuliselt seotakse teiste isikute tegevusega kütuse käitleja õigused. Sel moel ei saa kütuse käitleja neid asjaolusid ise mõjutada, kui isik just ei ole teadlik, et konkreetne kütuse müüja on süüdi mõistetud näiteks maksupettuse toimepanemise tagajärjel (nt ei ole otsust avalikuna avaldatud). Niisiis lasub kütuse müüjal kohustus eelkõige veenduda, et ta on MTR-is registreeritud kütuse müüjana ning omab sellekohast kütuse müügi tegevusluba, mida on võimalik hõlpsasti igaühel kontrollida, kuna tegemist on avaliku teabega. Vastasel juhul ootab isikut ees VKS § 32<sup>1</sup> alusel vastutusele võtmine.

### **1.3.2. Korduvad VKS, maksuseaduste ja tollieeskirjade rikkumised ning alustatud süüteomenetlus**

VKS-i § 4<sup>2</sup> lg 5 p-i 2 alusel võib maksuhaldur keelduda käibemaksu tagatise vähendamisest, kui kütuse müüja või tema juhtimis- või kontrollorgani liige on pannud viimase kolme aasta jooksul korduvalt toime maksuseaduste, vedelkütuse seaduse või tollieeskirjade rikkumisi.

VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p 2-i rakendamisel ei pea karistusandmete kasutamisel lähtuma karistusregistri seaduse (KarRS) § 5 lg-s 1 sätestatust, mille kohaselt on õiguslik tähendus üksnes registrisse kantud karistusandmetel, kuni andmete kustutamiseni. Tugineda võib väärtetasemele, millest on möödunud üle kahe aasta ning mis on kantud karistusregistri arhiivi (s.t ei ole kehtiv karistus), kuna VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-i 2 kohaldamisel on oluline, et taotleja ei ole viimase kolme aasta jooksul toime pannud mitut maksuseaduste, tollieeskirjade ega VKS-i rikkumist ning isiku ega tema juhtimisega kontrollorgani liikme suhtes ei ole alustatud maksuseaduste, tollieeskirjade ega VKS rikkumise süüteomenetlust. Õiguspraktikas eristatakse üksteisest mõisteid "karistamise fakt" ja "karistus", mida on sisustanud Riigikohus kohtuasjas nr 3-4-1-7-01, olles leidnud, et karistus on ajutise iseloomuga ning kestab selle kustutamiseni või kustutamiseni. Seevastu karistamise fakt iseloomustab isikut ja on seetõttu püsiva tähendusega.<sup>61</sup> Eeltoodust tulenevalt on oluline õigusrikkumise toimepanemise, st karistamise fakt, mitte aga karistusandmete kehtivus (karistus) ning kui lähtuda VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-i 2 sätestatud esimesest alternatiivist, siis omab tähtsust üksnes õigusrikkumise toimepanemise, st karistamise fakt, mitte aga karistusandmete kehtivus. Samas tekib selle puhul küsimus, kuivõrd Eestis kehtib süütuse presumptsioon, siis kas me saame lähtuda aegunud rikkumisest isikule vähendamisest keeldumise alusena teda justkui süüdimõistva otsuse alusel koheldes.

---

<sup>61</sup> RKHKo, 11.10.2001, nr 3-4-1-7-01, p 18.

Süüteomenetluse puhul peaks niisiis olema tegemist kehtivate karistustega. Seega juhul kui karistuse andmed on registrist kustutatud ehk kantud arhiivi, siis ei ole neil ühelt poolt enam õiguslikku tähendust (KarRS § 5 lg 1), teisalt aga ei tähenda konkreetse isiku laitmatu või laidetav reputatsioon mitte kitsalt maksuhalduri nägemust isikust, vaid eeskätt laiemat, nõ igauhele või avalikkusele teada olevat kuvandit samast isikust. Kuna avalikkusel puudub ligipääs arhiivi kantud andmetele, siis ei saa need andmed järelkult ka laiemalt reputatsiooni mõjutada. Arvestada tuleb sedagi, et tagatise vähendamise regulatsioon peaks vähendamist soovivat taotlejat sundima endale just laitmatu ärialase reputatsiooniga tehingupartnereid valima, ent aegunud karistusandmeid, mh ligipääsu puudumise tõttu, selle valiku tegemiseks arvesse võtta ei saa. Arusaadavam oleks see, kui eelmainitud karistamise fakti läbi sisustataks näiteks isiku ärialast reputatsiooni. Seega juhul, kui isik ongi näiteks soetanud kütust tegevusloata isikult, kandnud selle eest ka vastava karistuse, siis oleks maksuhalduril võimalik vaid tagatise vähendamise taotluse puhul arvestada karistamise faktiga vähemalt viimase kolme aasta jooksul. Kõneleb see ju siiski isiku suhtumisest oma kohustustesse ning nõuete täitmisesse. Nii on ka VKS-i seletuskirjas leidnud rahanduskomisjon, et süüteomenetluse alustamise fakt isiku või tema juhtimis- või kontrollorgani liikme suhtes seoses maksuseaduse, tollieeskirjade või vedelkütuse seaduse rikkumisega on asjakohane isikuga seotud võimalike maksuriskide indikaator. Süüteomenetluse lõppedes on endiselt VKSis sätestatud tingimustele vastamise korral võimalik isiku taotluse alusel tema tagatist vähendada.<sup>62</sup>

Arutlusel oleva sätte kohaselt on maksuhalduril justkui õigus keelduda tagatise vähendamisest ka juhul, kui esineb pelgalt fakt sellest, et isiku suhtes on süüteomenetlus alustatud. Kohtupraktika seisukohast aga kohus pigem peatab selliste otsuste kehtivuse rahuldades äriühingu poolt esitatud taotluse esialgse õiguskaitse tagamiseks. Nimelt on Tartu Ringkonnakohus 29.12.2015 tehtud määruses haldusasjas nr 3-15-3059 selgitanud, et ei ole välistatud, et VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p 2 võib olla osas, milles see sätestab, et "isiku ja tema juhtimis- ja kontrollorgani liikme suhtes ei ole alustatud maksuseaduste, tollieeskirjade ega käesoleva seaduse rikkumise süüteomenetlust", vastuolus põhiseadusega. Kohus põhjendab seisukohta sellega, et kuivõrd tagatise esitamise kohustuse näol piiratakse äriühingu ettevõtlusvabadust, siis ei pruugi ühe väärteomenetluse algatamise korral 100 000 eurose tagatise automaatne määramine olla proportsionaalne piirang. Sisuliselt peaks VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-s 1 sätestatud laitmatu ärialase reputatsiooni nõue juba tagama seda, et mitteusaldusväärsed müüjad turul ilma tagatiseta tegutseda ei saaks. Ning teisalt sätestab PS § 15 lg 1 põhiõiguse tõhusale

---

<sup>62</sup> Vt viidet 46, lk 3.

õiguskaitsele, mille puhul peaks isikul olema võimalik tema suhtes tehtud lõplikku koormavat haldusotsust ka kohtulikult vaidlustada. Kui aga tagatise määramise otsus tugineb üksnes asjaolule, et isiku suhtes on algatatud väärteomenetlus, siis ei pruugi see nõue olla täidetud. Sel puhul on isikul võimatu ennast väärteomenetluse algatamise eest kaitsta. Kolmandaks juhib kohus tähelepanu ka PS § 22 lg-le 2, mille kohaselt ei ole keegi kriminaalmenetluses kohustatud oma süütust tõendama. Seda põhiseaduses sätestatud mõtet tuleks laiendada ka väärteomenetlusele.<sup>63</sup> Seega ei pruugi VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-i 2 osas alustatud süüteomenetluse rakendamine tagatise vähendamise tingimuste mittevastavusele tuginemisel olla kooskõlas PS-ga. Samuti, nähtub kohtu seisukohtadest, et ainuüksi süüteomenetluse algatamise fakt ei ole piisav, et väita isiku vähendatud tagatise tingimustele mittevastamist. Samas tuleks siinjuures mõelda olukorrale, kus väärteomenetluse käigus suudetakse rikkumine ka tuvastada ning seejärel selgub, et sel ajal, kui isiku suhtes algatatud väärteomenetlusele tuginev tagatise otsus oli EÕK taotluse rahuldamise tõttu peatatud, pandi toime suuremas ulatuses maksupettus, mille tuvastamise hetkeks on suudetud äriühing muuta varatuks, siis ei ole tekitatud maksukahju võimalik ka kuidagi sisse nõuda. Käesoleval hetkel veel konkreetsetes asjas menetlus vaidluse põhieseme üle kestab ning järeldusi selles osas on vara teha, kuid kokkuvõtlikult võiks arvestada sellise ulatusega põhiõiguste riive kõrval ka näiteks riskide esinemist VKS § 4<sup>2</sup> lg-st 4, et põhjendatud kahtluse korral koosmõjus väärteomenetluse alustamise faktiga tõsta isiku tagatist 100 000 euroni. Lähtuda tuleks tagatise eesmärgist, mille puhul kujutab väärteomenetluse alustamine samuti endast riski maksude laekumata jäämisele ning arvestades, et kohtumenetlus läbi kolme astme võib kesta aastaid, siis peaks olema maksuhalduril mingi võimalus, millega kindlustada, et äriühingul püsib võimalus oma äritegevust tegutseda, kuid millega muudetakse talle maksukahju tekitamine ebaatraktiivseks. Arvestada tuleks siinjuures sedagi, et tagatise eesmärgi kohaselt ongi 100 000 euro suuruses määratud tagatis just üldine kehtestatud summa ning tagatis, mis on vähendatud alla selle, peaks olema tõepoolest erand ja eeldab isiku püüdlust eelduste täitmiseks. Praegusel juhul tuleks grammatiliselt tõlgendades leida järgmist, et juhul kui süüteomenetlus on algatatud, siis puudub maksuhalduril selles osas kaalutlusruum, vaid sellist isikut tuleb lugeda vähendamise tingimusele mittevastavaks ning sellisel juhul tuleb määrata tagatis summas 100 000 eurot lähtuvalt VKS § 4<sup>2</sup> lg-st 2.

---

<sup>63</sup> Vt viidet 16, p 12.

### 1.3.3. Maksuvõlg või ajatatud maksuvõlg

Kolmanda tegurina näeb VKS vähendamise tingimusena ette maksuvõla või ajatatud maksuvõla puudumise. Seda käsitledes on Tallinna Ringkonnakohus haldusasjas nr 3-13-1090 viidanud sellele, et VKS-s sisalduva tagatise regulatsiooni ette näinud seaduseelnõu (895 SE) menetlusedokumendid otseselt ei selgita, mis on VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-s 3 sisalduva tagatise vähendamise eelduse (maksuvõla puudumine) eesmärk. Samas ei saa lugeda ka ebamõistlikuks või eaproportsionaalseks nõuet, et isikul, kes soovib maksukohustuse täitmist tagava tagatise vähendamist, ei esineks taotluse lahendamise ajal tasumata makse, isegi kui tegemist ei ole suurte summadega ja hiljem selgub, et tegemist oli lühiajalise võlgnevusega. Samas otsuses leidis kohus, et isiku tagatise vähendamise taotlust ei jäetud rahuldamata sisulise kaalutluse tulemusena, vaid seaduses sätestatud imperatiivse eeltingimuse täitmata jätmise tõttu, mis välistab kaalutlemisele asumise. Selliseks välistavaks eeltingimuseks oligi kaebaja maksuvõlg VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-i 3 mõistes, mille puhul ei olnud ei nõutav ega ka õigustatud asjaolude sisuline kaalutlemine maksuhalduri poolt, kuivõrd viimane oli isikut menetluse vältel kahel korral informeerinud maksuvõla tähendusest taotluse lahendamisele ning seeläbi oli isikul võimalik võlgnevus likvideerida. Lisaks märkis kohus, et tagatise vähendamise taotluse rahuldamata jätmine ei välista võlgnevuse likvideerimise järgselt uue taotluse esitamist. Seega ei võta maksuvõla esinemise tõttu taotluse rahuldamata jätmine isikult pöördumatult võimalust tagatise suuruse vähendamiseks. Küll aga peab isik arvestama, et regulaarsete hilinemiste korral võivad need avaldada mõju VKS § 4<sup>2</sup> lg 5 p-s 1 sisalduvale laitmatu ärialase reputatsiooni hindamisele.<sup>64</sup>

### 1.4. Tagatise suurendamine

VKS § 4<sup>2</sup> lg 4 annab võimaluse määrata riskihindamisele tuginedes ka suurem tagatis, kui 100 000 eurot, sealhulgas vaadata üle isikutele juba määratud tagatise. See tähendab teisalt ka seda, et lõikes 4 sätestatud punkte tuleb arvestada ka tagatise vähendamisel tagatise suuruse arvutamise aluseks olevate asjaoludena koosmõjus VKS §-is 5<sup>1</sup> sätestatuga. Paraku ei ole neist igäühele võimalik anda hinnatavat väärtust, mis on kõige sagedasemaks põhjuseks sellele, et tagatise otsused kohtumenetluses põruvad ega täida enda eesmärki. Kuna kõnealuse sätte alusel on võimalik maksuhalduril määrata ka suuremat tagatist lõigetes 1 ja 2 sätestatust, siis on alternatiivselt võimalik lähtuda suuruse määramisel ka maksumenetluse käigus tuvastatud põhjendatud kahtlusest võimaliku käibemaksukahju osas.

---

<sup>64</sup> Vt viidet 57, p 15-17.

Siinkohal ei tohi ära unustada KMS § 44<sup>2</sup> lg-s 1 sätestatu sõnastust, mille kohaselt on õigus nõuda tagatist tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks. Kohus on kohtuasjas nr 3-10-3387 samuti rõhutanud, et tagatise määramisel peab maksuhaldur esmalt määratlema maksukohustuse võimaliku suuruse, mille täitmise tagamiseks ta tagatise esitamist nõuab.<sup>65</sup>

Nii on Tartu Halduskohus tühistanud oma otsusega haldusasjas nr 3-13-655 MTA tagatise vähendamise otsuse, kus tagatise summaks oli määratud 35 000 eurot ning milles MTA tugines järgmistele riskidele:

- 1) isiku äripartnerid ei ole usaldusväärsed;
- 2) isikul puudub registervara, mistõttu esineb risk, et makseraskuste korral ei pruugi isik olla suuteline täitma oma kohustusi;
- 3) isiku suhtes on tuvastatud maksuseaduste rikkumine ja on väljastatud maksuotsus, määratud maksusumma on tasutud, kuid isiku puhul esineb risk, et võivad tekkida täiendavad maksukohustused;
- 4) isiku omakapital on vähenenud, olles vähem kui pool osakapitalist, mistõttu esineb risk, et ettevõtte kütuse müügi tegevusluba võidakse kustutada, mis võib tuua kaasa äriühingu tegevuse peatumise ja vähendada isiku maksevõimelisust.

Kõnealuses tagatise vähendamise otsuses ei teinud MTA kaalutlusi tagatise suuruse rahalise põhjendamise kohta, jättes põhjendamata, miks määrati isikule tagatiseks just 35 000 eurot tuginedes vaid eespool kirjeldatud riskidele. Tartu Ringkonnakohus nõustus Halduskohtu põhjendustega ning jättis MTA apellatsioonkaebuse rahuldamata, kuna MTA otsusest ei selgunud, kuidas jõudis MTA tagatise suuruseni summas 35 000 eurot. Ringkonnakohus leidis, et oluline on, et tagatis oleks mõistlik ja proportsionaalne ning et MTA põhjendaks otsuse adressaadile ja vajadusel ka halduskohtule arusaadavalt, kuidas ta sellises summas tagatiseni jõudis.<sup>66</sup> Hoolimata määratava tagatise suurusest kujutab mistahes tagatis endast aga isikut koormavat abinõud, mistõttu lasub tagatise konkreetse suuruse põhjendamise kohustus maksuhalduril. Sõltumata sellest, kas maksuhaldur suurendab või vähendab tagatist võrreldes VKS § 4<sup>2</sup> lg-s 2 sätestatuga, kuna tagatise määramisega piiratakse selle adressaadiks oleva äriühingu ettevõtlusvabadust olenemata tagatise suurusest.<sup>67</sup> Seetõttu peab tagatise suuruse kindlaksmääramise otsuse põhjendus vastama kaalutlusotsuse põhjendamise nõuetele ka siis, kui tagatist võrreldes VKS § 4<sup>2</sup> lg-s 2 sätestatuga vähendatakse.

<sup>65</sup> TlnRnKo 05.10.2011, 3-10-3387, p 4.

<sup>66</sup> TrtRnKo 01.09.2015, nr 3-13-655, p 26, vt ka samas kohtuasja halduskohtu 09.12.2013 otsuses punktid 36, 39, 41 ja 43.

<sup>67</sup> Vt viidet 59, p 12.

#### **1.4.1. Tagatise suuruse kindlaksmääramine lähtuvalt tekkida võivast käibemaksukohustusest**

VKS § 4<sup>2</sup> lg 4 p 1 alusel tuleb tagatise suuruse kindlaksmääramisel lähtuda eelkõige tekkida võivast käibemaksukohustusest. Nii on toonitanud ka Tartu Ringkonnakohus kohtuasjas nr 3-13-655.<sup>68</sup>

Sealjuures tekkida võiv käibemaksukohustus on oluline nii esmasel tagatise määramisel kui ka tagatise vähendamisel. Esmasel tagatise määramisel tekkida võiv käibemaksukohustus on sisuliselt ainus näitaja, mida MTA saab kasutada tagatise summa arvutamisel. Reeglina näib selleks olevat kahekordne tekkida võiv käibemaksukohustuse summa, mille sisustamisel lähtutakse asjaolust, et tasumisele kuuluv käibemaks deklareeritakse järgneva kuu 20. kuupäeval käibemaksudeklaratsiooni (KMD) esitamisel ning alles seejärel saab makselaekumise osas hakata järeldusi tegema.

Maksuhaldur peab siduma isiku suhtes tuvastatud riske (sätestatud VKS § 4<sup>2</sup> lg-tes 4 ja 5<sup>1)</sup> isiku käibemaksukohustuse ja selle täitmisega. Tallinna Halduskohus on kohtuasjas nr 3-10-3387 leidnud, et kui turul pikka aega tegutsenud ja seni maksukohustusi nõuetekohaselt täitnud äriühingu puhul on maksuhaldur tuvastanud selliseid riske nagu registervara puudumine või väikeettevõtlusest loodav lisandväärtus, siis ei saa maksuhaldur tagatise nõudmist õigustada pelgalt nende riskide alusel olukorras, kus maksuhaldur ei ole tuvastanud, et konkreetne ettevõtja oleks eelnevalt maksukohustusi täitmata jätnud. Nii peab MTA tagatise määramisel lähtuma eelkõige isikul tekkida võivast käibemaksukohustusest, tuginedes isiku poolt esitatud äriplaanile või isikul varasemalt tekkinud käibemaksukohustusele, või maksumenetluse käigus tuvastatud põhjendatud kahtlusele võimaliku käibemaksukahju osas. Tagatise määramiseks peab maksuhaldur sellisel juhul põhjendama, milles seisneb tema põhjendatud kahtlus, et varasemalt maksukohustusi nõuetekohaselt täitnud ettevõtjal, kes kavatseb jätkata varasemaga samasugust majandustegevust, võiksid tulevikus maksukohustused täitmata jääda.<sup>69</sup>

Omaette küsimus seisnebki selles, mitme kuu ulatuses on maksuhalduril õigus tekkida võivat käibemaksukohustust tagatise määramisel arvesse võtta. Maksuhaldur on võtnud ühes menetluses lähtekohaks viimase kuue kuu suurima tekkinud käibemaksukohustuse. Arvestada

---

<sup>68</sup> Vt viidet 66, p 23.

<sup>69</sup> TlnHko 05.10.2011, 3-10-3387, p-d 3, 10.



tuleb, et määratav tagatis peab suutma tagada kütusekäitleja käibemaksukohustuse täitmise ka reaalselt, kuna konkreetsetel kuul tekkiva maksukohustuse deklareerib kütusekäitleja alles järgmise kuu 20. kuupäeval, mille järel analüüsib maksuhaldur kontrolli algatamise vajadust ning vajaduse ilmnemisel algatab ka kontrolli. Maksuhalduri hinnangul oli haldusasjas nr 3-13-1687 lahendatud juhtumi puhul kontrolli kestuseks pool aastat, mille järel sai maksuhaldur teha järeldusi maksukohustuse õigesti või valesti deklareerimise osas. Kuna sel moel on kütuse käitlejal sisuliselt võimalik teha viie järgneva kontrolliperioodi kuu jooksul jätkuvalt tehinguid, võib ulatudagi tasumata jääv maksukohustus poole aasta käibemaksukohustuseni. Sellisel juhul ei taga ei ühe ega kahe kuu tekkida võiva käibemaksukohustuse suuruses summas määratud tagatis tegelikkuses käibemaksu laekumist, mistõttu leidis Tallinna Halduskohus kõnealuses asjas, et ka kuue kuu pinnalt arvestatud tagatist võib pidada proportsionaalseks.<sup>70</sup>

Tekkida võivad käibemaksukohustust arvestades võib hõlmata nii tulevikus deklareeritava käibega kaasneva maksukohustuse kui ka olukorra, kus maksuhalduril on tekkinud kontrollimenetluses põhjendatud kahtlus, et isik ei ole deklareerinud ega tasunud käibemaksu seaduses sätestatuga kooskõlas, mida toetab ka Riigikohtu seisukoht haldusasjas nr 3-3-1-59-14.<sup>71</sup> Kuigi tekkida võiv käibemaksukohustus on otseselt kütuse müügi tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksuga seotud, siis on maksuhalduril õigus tagatise suuruse arvestamisel võtta arvesse ka neid tehinguid, mis ei olnud seotud kütuse müügiga, kuid millelt arvestatud käibemaks mõjutas otseselt kütuse müügi tehingutelt arvestatud käibemaksu. Nii tuleb arvestada, et üks käibemaksupettuseid tulenebki just seotusest teistel tegevusaladel tehtavate tehingutega, kus jääb võimalus jätta tasumata nende tehingute arvelt käibemaks. Nii luuakse muude tehingutega olukord, kus kunstlikult vähendatakse käibemaksu kütuse müügi tehingutelt, mis on aga vastuolus tagatise regulatsiooni eesmärgiga.<sup>72</sup>

#### 1.4.1.1. Kuidas tõlgendada "põhjendatud kahtlust"?

Lähtudes sellest, et kuni tegemist on kahtlustusega, saab maksuhalduril olla olemas küll kogum tõendeid, kuid ei saa nende pinnalt kõhklematult väita, et pettus oleks tõepoolest toime pandud ja rikkumine kindel. Ringkonnakohus on aga leidnud, et maksupettuses osalemise korral ei peagi maksuhaldur tõendama konkreetsete tõenditega seda, et pettuses osalenud

<sup>70</sup> TlnHKO 25.09.2014, 3-13-1687, p 25.

<sup>71</sup> Vt viidet 59, p 13.

<sup>72</sup> TlnRnKO 27.11.2014, 3-13-1852, p 13.

isikutel sellekohane kokkulepe olnud oleks, vaid saab pidada näilikuks tehingut ka siis, kui pooled on varjanud koos tegelikku müüjat, kuna maksupettuse konspiratiivse iseloomu tõttu on maksuhalduril raske või võimatu esitada maksuotsuses ja kohtule otseseid tõendeid sellise rikkumise kohta.<sup>73</sup> Põhjendatud kahtlust võivad maksuhaldurile anda näiteks näilikud tehingud, mille osas Riigikohus on selgitanud, et näiliku tehinguga on tegemist ka sellisel juhul, kui pooled üheskoos varjavad tegelikku müüjat ja tahtluse tuvastamine eeldaks vastamist küsimusele, kas vaidlusaluste tehingute pooled varjasid koos tegelikku tehingut.<sup>74</sup> Juhul kui maksuhaldur on maksuotsuses veenvalt põhjendanud, milles esineb põhjendatud kahtlus, siis loetakse ilmseks tegeliku tehingu mõlemapoolset varjamist. Seega ei ole vaja maksumenetluses tuvastada fakti, et maksukohustuslane osales maksupettuses, vaid maksuotsuses on vaja ära näidata, millistel alustel baseerub maksuhalduri põhjendatud kahtlus.<sup>75</sup> Kui maksuhaldur on maksuotsuse asjaolude ja tõendite kogumile tuginedes mõistlikult ning eluliselt usutavalt põhjendanud kahtlust äriühingu osalemisest maksupettuses, viidates seejuures maksukohustuse tekkimise õiguslikele alustele, siis läheb tõendamiskoormus MKS § 150 lg 1 järgi üle maksukohustuslasele.<sup>76</sup> Nii saab pidada piisavalt põhjendatuks kahtlust, et maksukohustuslane osales maksupettuses, kui maksuhaldur on menetluses nõuetekohaselt uurimispõhimõtet järginud ning sel moel kogutud tõendite põhjal on eluliselt usutavam see, et kontrollitav äriühing osales maksupettuses, kui see, et ta käitus ausalt. Seega olukord, kus maksuhaldur kogutud tõendite arusaadava ja loogilise argumentatsiooni põhjal leiab, et kontrollitud tehingud ei toimunud majanduslikus mõttes selliselt nagu maksuarvestuses kajastub ning põhjendab oma kahtlust, et kontrollitav maksukohustuslane on osalenud maksupettuses.<sup>77</sup>

#### **1.4.2. Kütuse müüja poolt esitatud äri- ja muu tegevusplaan**

Tartu Halduskohus on kohtuasjas nr 3-13-283 leidnud, et MTA võib tagatise määramisel lähtuda isiku poolt taotluse lisana esitatud kütuse müügi registreerimist taotleva isiku äriplaanist, mis peab olema selgelt tagatise määramise otsuses välja toodud. Kui otsuses on välja toodud lisaks äriplaanis esitatud andmetele ka muud andmed ja faktid, näiteks käibemaksu tasumised, maksude deklareerimised, aruannete esitamised ning muu taoline, mis suuruse määramisel tähtsust loeb, siis tuleb selgitada, kuidas üht või teist näitajat tagatise

<sup>73</sup> TlnRnKo 30.10.2015, 3-14-52062, p 15.

<sup>74</sup> RKHKo 12.12.2012, 3-3-1-23-12, p-d 17-18.

<sup>75</sup> RKHKo 20.06.2007, 3-3-1-34-07, p 11.

<sup>76</sup> Vt viidet 73, p 17.

<sup>77</sup> TlnHKo 19.12.2014, 3-14-52062, p 34.

suuruse kindlaksmääramisel on arvesse võetud ning mis kaalutlustel on peetud olulisemaks lähtuda näiteks käibedeklaratsioonil kajastatust, mitte äriplaanist.<sup>78</sup>

Kehtiva tagatise regulatsiooni puhul saab määrata maksuhaldur tagatise suurust kaalutlusõiguse alusel tuginedes muuhulgas isiku poolt esitatud äriplaanile ja selles märgitud andmetele. Tagatis peab olema proportsionaalne, niisiis juhul kui isikule määratav tagatis tagaks isiku käibemaksukohustuse täitmist mitme aasta jooksul, on sellise tagatise nõudmine ilmselgelt ebaproportsionaalne.<sup>79</sup> Eeltoodu tähendab, et kui isik prognoosib äriplaanis väikest käibemaksukohustust, ei tohi määratav tagatis olla ebaproportsionaalselt suur, kuid muid andmeid juurde arvestades ei tohi tagatise määramise eesmärk pelgalt äriplaanis märgitu tõttu hajuda.

Sealjuures kuna äriplaan ei ole siduv, siis võib isik nendest andmetest kõrvale kalduda. VKS näeb küll isikule ette kohustuse teavitada MTA-d sellest, kui isiku käive suureneb enam kui 10% äriplaanis märgitust, kuid mingeid sanktsioone isikule otseselt äriplaanis märgitust kõrvalekallete tõttu ei järgne. Tagajärjed, milleks saab olla kas tegevusloa andmisest keeldumine MsÜS § 25 lg 1 p-i 4 alusel või tegevusloa kehtetuks tunnistamine MsÜS § 37 lg 1 p-i 1 alusel, kui isik on esitanud juba esitatud tagatise kohta vähendamise taotluse, on ette nähtud tahtlikult valeandmete esitamise eest. See aga eeldaks maksuhalduri poolt isiku tahtluse tuvastamist. Seega ei ole lahendatud tagatise regulatsiooni rakendamisega olukorda, kus isik võib äriplaanis näidata tegelikkusest väiksemaid planeeritavaid käideldavaid mahtusid. Sel moel on aga võimalik alles alustaval ettevõttel näidata minimaalset käibemaksukohustust, mille korral määratav tagatis ei pruugi katta ka kahekordset tekkida võivat käibemaksukohustust (vt p 1.4.1).

Kui isik on otsustanud hakata käitlema suuremaid mahtusid kui äriplaanis esitatud andmetes on märgitud, kohustub ta VKS § 15<sup>1</sup> alusel käibe ületamise kavatsusest teavitama MTA-d viis tööpäeva ette. Kuna tagatise määramisel, sh ülevaatamisel, peab maksuhaldur lähtuma isikul tekkida võivast käibemaksukohustusest (VKS § 4<sup>2</sup> lg 4 p 1), siis tuleb lisaks käibeandmete suurenemisele analüüsida määratud tagatise piisavust võimaliku käibemaksukohustuse tagamiseks. Käibemahtude kasvamisega võiks loogiliselt järeldada, et käibe kasvuga kaasneb ka käibemaksu kasv, kuna sellega kasvab ka sisendkäibemaks, mis küll ei saa toimuda täielikus korrelatsioonis, kuna midagi peab jääma ka ettevõttele. Teisisõnu peab ettevõtlusest

---

<sup>78</sup> TrtHKo 13.09.2013, 3-13-283, p 18.

<sup>79</sup> Vt viidet 59, p 7.2.

tekkima mingisugune lisandväärtus, millest saadav käive peab ka tasumisele kuuluvat käibemaksusummat kasvatama. Seda summat on maksuhalduril endal aga keeruline ette ennustada, mistõttu on kohasem eeldada sisendkäibemaksu suurenemist proportsionaalselt. Teatud juhul võiks käibemaksukohustuse väljaselgitamisel võtta aluseks ka selliseid sisendkäibemaksusummasid, mis ei ole pelgalt planeeritava käibeproгноosi mehaanilised ja matemaatilised tulemised, vaid põhinevad hoopis kütusekäitleja senisel tegevusajalool ja käibemaksuarvestusel, siinhulgas tema senisel keskmisel sisendkäibemaksul. Ent sellist nõ kõrvalekallet prognoosist tuleks taaskord maksuhalduril tagatise määramise otsuses täiendavalt põhjendada.

#### **1.4.3. Kütuse müüja maksevõimelisus ja maksetähtaegadest kinnipidamine**

Probleem maksevõimelisuse osas tuleneb sellest, et käibemaksu näol on tegemist perioodilise maksuga, mille tasumine toimub hiljem kui tehingud ja laekumised aset leiavad. Kuna maksustamisperioodiks on kalendrikuu ja maksu deklareerimine toimub järgneva kuu 20. kuupäeval nagu ka maksu tasumine, siis ei pruugi selleks ajaks äriühingul enam jätkuda rahalisi vahendeid maksu tasumiseks, kuna laekunud summade arvelt on kaetud teisi kohustusi.<sup>80</sup>

Kui maksuhaldur tuvastab, et isiku maksevõimelisus (VKS § 4<sup>2</sup> lg 4 p 3) on kehv, siis tuleb sellist riski hinnata koosmõjus maksude tasumise tähtaegadest kinnipidamata jätmisega. Maksuhaldur ei pea tagatise suurendamist perspektiivikaks ainult isiku kehta maksevõimelisuse pinnalt, eriti kui tagatiseks soovitakse määrata suurem summa kui oleks isiku poolt esitatud KMD-de pinnalt nähtuv reaalne tasumisele kuuluv käibemaksukohustus. Samas kui isikul ei ole ettevõtluse vältel kordagi maksuvõlga tekkinud, siis tuleb arvestada maksevõimelisuse hindamisel isiku bilanssi ja kasumiaruannet, et väita, et isiku maksevõime on kehv. Siinjuures tuleks maksevõimelisuse hindamisel hinnata mitmeaastast tegutsemise perioodi, et oleks võimalik tuua välja risk, et isik ei pruugi olla tulevikus suuteline tekkida võivat käibemaksukohustust täitma. Sellist riski on aga maksuhalduril keeruline põhjendada ning näitab, et juhul, kui maksevõime näib ka bilansi ja kasumiaruandel kajastatu pinnalt kehv, kuid isik on alati suutnud täita MTA ees seisnevad kohustused, siis ei ole tagatise suurendamine põhjendatud. Seega tuleks maksevõimelisusele tuginemist tagatise määramisel arvesse võtta juhul, kui maksuvõlg MTA ees on juba tekkinud.

---

<sup>80</sup> Vt viidet 7, lk 29.

Siinjuures tuleb arvestada ka seda, kas isik jätab KMD-sid ja VKA-sid perioodiliselt esitamata, esitab neid hilinemisega või toimib korrektselt. Samuti tuleks siinhulgas arvestada ka majandusaasta aruandeid, kuna isik, kes rikub korduvalt RPS § 4 lg 1 p-s 4 sätestatud majandusaasta aruande esitamise kohustust, kujutab enda hooletusega riski.

Tallinna Halduskohus on leidnud, et riskihindamisele tugineva tagatise määramise korral on maksuhaldur õigustatud arvestama isiku maksevõimelisuse välja selgitamisel muuhulgas ka äriühingu hilinemist tulu- ja sotsiaalmaksu (TSD), kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioonide ja ühendusesisese käibe aruannete esitamisel.<sup>81</sup>

#### **1.4.4. Kütuse käitlemise valdkonnas tegutsemise kogemus**

Käibemaksu tagatise ülevaatamise menetluses kontrollib maksuhaldur ka kütuse müüja kogemust kütuse käitlemise valdkonnas (VKS § 4<sup>2</sup> lg 4 p 4). Sarnaselt punktis 1.4.3. märgitud maksevõimelisusele jääb arusaamatuks, millisel moel, st missuguses summas võib isiku kütuse käitlemise kogemuse puudumine mõjutada määratava tagatise suurust. Riigikohus on kohtuasjas 3-4-1-24-11 tehtud otsuses leidnud, et tuleb pidada põhjendatuks seadusandja valikut anda maksuhaldurile õigus kaaluda nende isikute tagatise vähendamist, kes on kütuseturul tegutsenud vähemalt kolm aastat, leides seejuures, et ka näiteks kaks aastat kütuseturul tegutsenud ettevõtjate tagatise vähendamisi tuleks siiski kaaluda. Ka nende ettevõtjate puhul on maksuhalduril andmed nii ettevõtja käibemaksukohustuse täitmisest kinnipidamise kui ka käideldavate kütusekoguste kohta. Seega oleks maksuhalduril võimalik ka kütuseturul vähem kui kolm aastat tegutsenud ettevõtjate puhul arvestada kütuse müüja tulevikus tekkida võivat käibemaksuriski.<sup>82</sup> Selgusetuks jääb siiski ka selle sätte puhul, missugune on minimaalne valdkondliku kogemuse periood, mida sätte all silmas peetakse. Selge on see, et kütusega vahetult tegutsev töötaja peab omama surveseadmete käitlemise tunnistust ning äriühingu juhatuse liikmed peavad tundma spetsiifilisele valdkonnale kehtestatud seaduseid, kuid on reguleerimata see, mitme kuu- või aastapikkune kogemus peab äriühingut juhtival isikul olema, et pidada vähendamist põhjendatuks. Teisalt, millises summas ohtu maksekahju tekkimisele kujutab valdkondliku kogemuse puudumine VKS § VKS § 4<sup>2</sup> lg 4 p-i 4 mõistes.

---

<sup>81</sup> TlnHKO 12.11.2014, 3-13-2008, p. 7.2.6.

<sup>82</sup> Vt viidet 15, p. 88.

#### 1.4.5. Sisendkäibemaksu arvestamine tagatise summa arvutamisel

Tagatise summa arvutamisel tuleb maksuhalduril arvesse võtta ka isiku sisendkäibemaksu, sest ostes kütuse käibemaksukohustuslaseks olevalt teiselt äriühingult, tasub isik sisseostetud kütuselt müüjale ka käibemaksu. Müües kütuse edasi, saab ta ostjalt lisaks müügihinnale ka käibemaksu, mille peab riigile tasuma, olles sellest enne maha arvestanud talle kütuse müünud isikule tasutud sisendkäibemaksu.<sup>83</sup> Kui aga maksuhaldur tagatise määramisel arvutab käibelt käibemaksukohustuse, mis ei arvesta ilmselgelt sisendkäibemaksuga, mida äriühingul oleks võimalik tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisel maha arvata (näiteks 500 000 euro suuruselt käibelt arvutatud 100 000 euro suurune käibemaksukohustus), peab maksuhaldur sisendkäibemaksu arvestamata jätmist eraldi põhjendama.<sup>84</sup>

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse seisukohast on oluline kütuse käitleja hoolsuskohustuse täitmine. Reeglina ei pea kütuse ostja kontrollima, kas tema ees müüjana esinenud isik arvel näidatud käibemaksu deklareerib ja tasub, sest kui ostja tegutses heas usus ning näitas müüja esindajate kontrollimisel üles äris nõutavat ja tavapärast hoolsust nagu selgitatud punktis 1.3.1.1, siis ei saa müüjapoolsed õiguserikkumised piirata ostja õigust sisendkäibemaksu maha arvata.<sup>85</sup> Kui kauba soetaja aga teadis või pidi teadma, et osales tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, kaotab ta sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse.<sup>86</sup>

Samuti on Tallinna Halduskohus kohtuasjas nr 3-10-3387 tehtud otsuses leidnud, et isegi kui kütuse müüja osaleks oma senise tegevusmudeliga nii-öelda ühe vahelülina käibemaksupettuse skeemis, mille sisuks on see, et nende vahelülideks olevate ettevõtjate maksuarvestuses kajastatakse fiktiivseid tehinguid eesmärgiga, et petuskeemi organisator või kasusaaja saaksid lõpuks oma maksuarvestuses kajastada võimalikult suurt sisendkäibemaksu, siis ka see ei tooks kaasa märkimisväärset maksukohustust kütuse müüjale, sest sellisel juhul oleks tõenäoliselt alus korrigeerida tema maksuarvestust nii ostu- kui müügiarvete ehk teisisõnu nii käibelt arvestatud käibemaksu kui sisendkäibemaksu poolelt ning kokkuvõttes mingisugust täiendavat käibemaksukohustust ei tekiks.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> Vt viidet 69, p 4.

<sup>84</sup> Vt viidet 59, p 7.2.

<sup>85</sup> Vt viidet 19, lk 367.

<sup>86</sup> *Ibid*, lk 368.

<sup>87</sup> Vt viidet 69, p 14.

## 1.5. Mõistlik tähtaeg tagatise esitamiseks

Kohtutelt tuleb erinevaid seisukohti selle osas, milline siis ikkagi on mõistlik tähtaeg tagatise esitamiseks, kuid konkreetset lähtekohta ei ole leitud. VKS tagatise esitamiseks tähtaega ei sätesta, seega on selles osas kaalutlusruum maksuhalduril. Nii on Tallinna Halduskohus hiljutises esialgse õiguskaitse taotluse läbi vaatamata jätmise kohta tehtud kohtumääruses tuvastanud, et ka 10 kalendripäeva võib lugeda mõistlikuks tähtajaks. Nimelt tuvastas kohus nimetatud lahendis, et sellise tähtaja andmise tõttu ei saa esiteks lugeda otsust õigusvastaseks ning teisalt pidanuks aastatepikkune kütuse käitleja tundma seadust sedavõrd, et arvestama asjaoluga, mille kohaselt süüteomenetluse algatamise korral ei saa kogenud kütuse müüja eeldada, et äärmiselt erandlik 0-eurone tagatis tema suhtes kehtima võiks jääda. Samuti eeldab EÕK taotlemine kohtule mõjuva põhjenduse andmist, mida antud juhul isik ei suutnud välja tuua, kuivõrd isiku viimase viie kuu keskmine käive oli 1 258 490 eurot, mille puhul 100 000 euro suuruse tagatise esitamine ei ole võimatu.<sup>88</sup> Olukorda ilmestab veelgi paremini see, et nähtuvalt MTR-i kantud andmetest oli isik suutnud ära esitada 100 000-eurose tagatise juba kõnesolnud otsusele järgneval päeval, mille tulemusena tegevusluba taastati.<sup>89</sup> See kõneleb väga selgelt sellest, et isik suutis leida 100 000 euro suuruse tagatise jaoks vahendid sisuliselt 1 päevaga, olles MTA menetlusest ja nõudest teadlik vähem kui kuu aega. Seda seisukohta toetab Riigikohtu otsus kohtuasjas nr 3-3-1-49-14<sup>90</sup>, mille puhul oli kõnealuseks tagatise summaks üle 400 000 euro, kus piisavaks loeti 22-päevane tähtaeg.

Samas on 06.01.2014 määruses märkinud Tartu Ringkonnakohus, et vaid ühte-kahte tanklat opereerivate väikemahuliste äriühingute puhul ei ole 100 000 euro suuruse tagatise esitamiseks piisav aeg ka 2,5 kuud, kuivõrd on ebatõenäoline, et väikeettevõtjal on vabu vahendeid sellises ulatuses ning ei ole täpsemat majaduslikku seisu, muuhulgas varade olemasolu teadmata võimalik ennustada, kas üldse ja sellise ajaga on isikul võimalik käendust saada pangalt. Seda enam, et pangalt käenduse taotlemisel võtab omajagu aega ka ka panga poolne käendamise üle otsustamine.<sup>91</sup>

Ühtlasi ei ole maksuhalduri määratud tähtaeg alati nii rangelt määratletud. Seetõttu on võimalik esitada MTA-le taotlus tähtaja pikendamiseks. Isik peab selles vähemalt proovima tõendada, et proovis tagatise aluseks olevat summat leida, esitades tähtaja pikendamise

<sup>88</sup> TlnHKO 01.03.2016, nr 3-16-379, p 14.

<sup>89</sup> Majandustegevuse register. Asub arvutivõrgus: mtr.mkm.ee.

<sup>90</sup> Vt viidet 59, p 22.

<sup>91</sup> TrtRnKm 06.01.2014 3-13-2318, p 25.

taotlusele lisadena läbirääkimised käenduse saamiseks pankadega või hindamisaktid hüpoteegi seadmiseks jms. Ainuüksi võimalus taotleda põhjendatult määratud tähtaja pikendamist annab võimaluse heausksel äriühingul veenda maksuhaldurit selles, et täiendav aeg on tõepoolest vajalik, näidates ära ka oma toimingud tagatissumma leidmiseks. Erandiks tähtaja pikendamata jätmisel võib tuua olukorra, kus maksuhalduril on põhjendatud kahtlus maksupettuse osas. Seda eriti juhul, kui tegemist on väga suurte võimalike täiendavate maksusummadega ning on selge, et maksukohustuslasel puudub ka vara (nii käibe-, kui registervara) nende tagamiseks. Sellisel juhul ei ole õigustatud tagatise esitamise tähtaja määramise kaugesse tulevikku, mis teeks tagatise leidmise ajaks pahatahtlikkuse korral võimalikuks isikule ka olemasoleva vara realiseerimise.<sup>92</sup>

---

<sup>92</sup> Vt viidet 81, p 7.3.



## **2. VÕRDLUSED TEISTEST VALDKONDADEST MAKSU TASUMISE TAGAMISEKS JA PETTUSTE TÕKESTAMISEKS**

Käesolev peatükk käsitleb võrreldavaid näiteid teistest valdkondadest, kus eesmärk on suuremal määral sarnane eelpool analüüsitud VKS-i alusel määratud tagatisega. Täpsemalt sellest, millised tingimused on tagatise määramisel, milline võib olla selle mõju nii riigile kui maksumaksjale ning kuidas on maksuhalduril võimalik pettuse teel toimuvat kahjutekkimist tõkestada.

### **2.1. Aktsiisi tagatissumma**

Aktiisi näol on tegemist tarbimismaksuga, mille maksustamisobjektiks on konkreetsed kaubagrupid.<sup>93</sup> Nii kuuluvadki Eestis aktiisiga maksustavate kaubagruppide hulka alkohol, tubakatooted, kütus ja elektrienergia, mille maksustamise eesmärgiks on käideldavalt aktiisikaubalt aktiisi maksmise tagamine ehk aktiisi maksmata jätmise riski maandamine. Käesolevas töös käsitletav kütuseturg on juba iseenesest valdkond, kus esineb kõrgem risk maksuseaduste rikkumise toimepanemiseks, kuid viimasel ajal on eriti aktiise puudutavalt sagenenud pettused diislikütusest raske kütteõli tootmisega seoses, mille puhul on kahtlus, et seda rasket kütteõli realiseeritakse tegelikult diislikütusena. Selliselt on piltlikult öeldes läinud kütuseturul valitsenud käibemaksupettus mõneti isegi aktiiside peale üle. Maksusummade laekumise tagamiseks on maksuhalduril kohustus võimalike maksuseaduste rikkumistele või rikkumise riski suurenemisele reageerida kiiresti ja adekvaatselt tõhusate tagatiste määramisega. Seda reguleerivad alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktiisi seaduse (ATKEAS)<sup>94</sup> § 31 ja rahandusministri määrus nr 42 "Aktiisi tagatissumma määramise alused ja tagatissumma minimaalsed määrad".<sup>95</sup>

ATKEAS § 31 lg 1 kohaselt esitab aktiisilaopidaja või muu seaduses loetletud isik ajutises aktiisivabastuses aktiisilattu toimetatavalt, aktiisilaos toodetavalt, ladustatavalt ning aktiisilaost lähetatavalt kaubalt aktiisi maksmise tagamiseks tagatise, mille suuruse määrab MTA ATKEAS § 31 lg-te 4 ja 5 kohaselt isiku enda poolt arvatud tekkida võiva või tekkinud maksukohustuse suurusest lähtudes. See omakorda arvutatakse aktiisikauba koguste

---

<sup>93</sup> Vt viidet 31, lk 348.

<sup>94</sup> Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktiisi seadus. - RT I, 17.12.2015, 17.

<sup>95</sup> Rahandusministri määrus nr 42 "Aktiisi tagatissumma määramise alused ja tagatissumma minimaalsed määrad". - RT I 2010, 47, 291.

alusel, mitte selle väärtuse pealt. Seega siit ka kohe erinevus VKS tagatisest, kus tagatist ei arvutata mitte kauba hulga, vaid selle käitlemiselt tekkida võiva käibemaksukohustuse järgi. Ühtlasi on erinevus ka tagatise kohustuslikkuses. Nimelt on VKS-is sätestatud, et selleks, et tegevusluba omada, peab isikule olema määratud ja viimase poolt esitatud käibemaksutagatis, mis praeguse praktika kohaselt on mõndadel juhtudel vähendatud nullini. Aktsiisitagatise olemasolu on üldjuhul kohustuslik enamusele aktsiisimaksjatele, kuid harvemini on see siiski MTA kaalutlusotsus juhul, kui on alust arvata, et maksukohustus võib jääda täitmata. Tagatise esitamisest on vabastatud põlevkivikütteõli tootja omatoodetud põlevkivikütteõlilt ning riigi omandis olevat kütust käitlev kaitseväge aktsiisiladu (ATKEAS § 31 lg 1).

See, millest tagatissumma koosneb, sõltub kaupade käitlejast. Nii on aktsiisilaopidaja ja registreeritud kaubasaaja puhul tagatise komponendid erinevad. Aktsiisilaopidaja aktsiisi tagatissumma määramisel arvestatakse ATKEAS § 31 lg 5 p-i 2 kohaselt ajutises aktsiisivabastuses oleva aktsiisikauba keskmist kogust, samaaegselt ajutises aktsiisivabastuses veetavat aktsiisikauba maksimaalset kogust ja kalendrikuu jooksul lähetatava aktsiisiga maksustatud aktsiisikauba kogust summeerituna. Selliselt arvutatakse nõ maksimaalne tagatissumma ehk 100%-line maksukohustus. Registreeritud kaubasaaja puhul arvestatakse kalendrikuu jooksul keskmist vastuvõetavat kogust (ATKEAS § 31 lg 5 p 3). Lisaks annab seadus veel hulga erisusi erijuhtumite reguleerimiseks.

ATKEAS § 31 lg 6 alusel peab MTA võtma pideva tegevuse korral tagatise arvutamise aluseks tekkida võiva või tekkinud maksukohustuse suurust viimase kuue kalendrikuu andmete alusel. Kui tegemist on uue, alles tegevust alustava äriühinguga, ebaregulaarse tegevusega või kui isik näeb ette tegevuse olulist laiendamist või ka piiramist, siis võetakse maksukohustuse suuruse arvutamise aluseks tekkida võiva või tekkinud maksukohustuse suurus lähtuvalt isiku esitatud äriplaanist. Seega on kesksel kohal ka isiku enda poolt esitatav äriplaan ning tagatise määramine MTA poolt keskendubki peamiselt tagatise esitaja enda arvutustele, mille tõlevastavuses tuleb MTA-l veenduda. Seega on aga mõisteta, et äriplaanis kajastatud tuleb analüüsida kriitiliselt, kuivõrd esitatud andmed näiteks uue alustava ettevõtja puhul võivad olla kunstlikult vähendatud, et viia esitamisele kuuluva tagatissumma protsent võimalikult madalale.

Erinevalt VKS-ist sätestab ATKEAS § 31 lg 8 tagatissummale ka piirid, mille kohaselt on tagatissumma tekkida võiva või tekkinud maksukohustuse suurusega võrdne või sellest väiksem. VKS sätestab küll isikutele kahel tasandil seaduses fikseeritud tagatised, milleks on

100 000 ja 1 miljon eurot, mida on võimalik isiku taotlusel vähendada või MTA poolt vastava olukorra puhul ka suurendada. Kuid sellist miinimumi, millest väiksemat tagatist ei määrata ega maksimaalset, millest kõrgemat isikule seada ei tohi, ei näe VKS regulatsioon ette.

Tagatise suurust reguleeriva rahandusministri määruse § 1 loetleb asjaolud, mida maksuhaldur aktsiisi tagatissumma määramisel arvesse võtab. Neist tulenevalt saab tuua sarnasused aktsiisi tagatissumma määramisel kütuse müügi käibemaksutagatisega selles, et mõlema puhul arvestab maksuhaldur tekkida võiva või tekkinud maksukohustuse suurust (aktsiisi puhul kaubakoguse järgi) ja selle arvutamise aluseks olevaid andmeid (§ 1 lg 1), maksevõimelisust ja maksude tasumise tähtajast kinnipidamist (§ 1 lg 5), maksuseaduste ja tollieeskirjade rikkumise juhtumeid (§1 lg 6) ning äripartnereid ja aktsiisikaupa vedavaid ettevõtjaid (§ 1 lg 8). Viimase alusel on maksuhaldur tagatissumma määramisel kohustatud arvesse võtma, kes on isiku äripartneriteks ehk siis äripartnerite reputatsiooni. Olukorras, kus äripartner on toime pannud maksupettusi, või isegi kui äripartnerit nende toimepanemises alles kahtlustatakse, ei saa tema reputatsioon olla laitmatu, mis mõjutab ka kõigi temaga tehinguid tegevate äriühingute reputatsiooni ja suurendab mõnevõrra ka nende maksukohustuse täitmata jätmise riski. Äripartnerite poolt toimepandud maksupettuste tõttu ja seeläbi riski suurenemise näol on tegemist objektiivse kategooria ja mõistliku eeldusega ning maksuhaldur ei peaks sel juhul arvestama veel nõ subjektiivse momendiga. Ehk teisisõnu sellega, kas aktsiisilaopidaja enda tehingupartneri maksuõigusrikkumistest, maksumenetlustest või kriminaalmenetlustest teadis või pidi teadma. Seda enam, et sellise teadmise või teadma pidamise tuvastamine on enamasti praktiliselt võimatu, kuigi võiks arvata, et näiteks kogenud, aktsiisilao sees tehtud kütusetehingute ahelast ja üksikasjadest ning kütuseturu olukorrast teadlik olev aktsiisilaopidaja võiks tegelikult maksupettuste toimepanekuid vähemalt aimata.

Määruse § 2 lg 1 sätestab, et tekkida võiva/tekkinud maksukohustuse suurusest väiksema tagatissumma määramisel arvestatakse aktsiisi maksmata jätmise riski §-s 1 nimetatud andmete alusel ning § 2 lg 2 kohaselt peab tagatissumma moodustama vähemalt ühe protsendi eelnimetatud maksukohustusest. Sellist fikseeritud miinimummäära VKS-is kehtestatud ei ole. Tagatissumma vähendamise korral peab MTA teostama riskide hindamise, mille puhul nagu ennist mainitud võtab MTA arvesse käideldava aktsiisikauba liiki, tekkida võiva maksukohustuse suurust ja isiku planeeritavaid tegevusi, maksustamata aktsiisikauba osakaalu, tegevuskoha turvalisust ning samuti isiku eelnevat kogemust, tausta ja maksekäitumist, kui seda on võimalik hinnata, mille puhul määratakse isikule usaldusvääruskoefitsient ning koosmõjus kauba andmetega määrab MTA isikule tagatise.

Määruse § 3 kohaselt võib maksuhaldur esialgsest maksukohustusest väiksemat tagatissummat ka suurendada, muuhulgas juhul kui aktsiisi maksmata jätmise risk on suurenenud. Seega on maksuhalduril aktsiisi maksmise tagatise määramisel ulatuslik kaalutlusruum. Tagatissumma tuleb küll maksuhalduril määrata vähemalt alammääras seega vähemalt 1 % maksukohustusest, kuid edaspidi on maksukohustusest tagatissumma määramine vahemikus 2%-100% maksuhalduri otsustada. Selline kaalutlusruum ei ole siiski piiramatu - tagatissumma määramisel tuleb arvestada ka aktsiisi maksmata jätmise riskiga, mis on sisustatud läbi §-is 1 esitatud loetelu. Nii saab sarnaselt VKS § 4<sup>2</sup> lg-le 4 määrata maksuhaldur määruse § 3 lg 1 alusel suurema aktsiisi tagatissumma sellest tagatisest, mis oli määratud tekkida võivast või tekkinud maksukohustuse suurusest väiksemana, kui on tuvastatud mõni alljänevatest juhtudest:

- 1) tagatise esitaja ATKEAS rikkumine, mille tulemusel on jäänud aktsiis tähtaegselt tasumata osaliselt või täies ulatuses või kui esitaja kasutas aktsiisivabastuses olevat aktsiisikaupa mitte-eesmärgipäraselt (§ 3 lg 1 p 1);
- 2) tegelike andmete alusel on tekkida võiv või tekkinud maksukohustuse suurus olnud kolme järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt kümme protsenti suurem tagatissumma määramiseks maksuhaldurile esitatud tekkida võivast või tekkinud maksukohustuse suurusest (§ 3 lg 1 p 2);
- 3) aktsiisi maksmata jätmise risk on suurenenud (§ 3 lg 1 p 3);
- 4) on esitatud andmed ladustatava aktsiisikauba koguse suurendamise kohta (§ 3 lg 1 p 4).

Nii on aktsiisitagatise suurendamise kord valdavalt osas väga sarnane VKS tagatisele. Lähtutakse nii aktsiisi tasumata jätmisest (mh selle nõude täitmise tähtaegsusest), maksuhaldurile esitatud andmetest ja riskiastmest. Riskide tuvastamisel ei saa maksuhaldur tagatissummat enam miinimummääras (1% maksukohustusest) määrata ning mida kaalukamad on riskid või mida rohkem neid on, seda suurem protsent maksukohustusest maksuhalduril tagatissummaks määrata tuleb. ATKEAS § 31 lg 1 järgi tulebki maksuhalduril juhul, kui on alust arvata, et maksukohustus võib jääda täitmata, määrata käitlejale tagatis kogu tema valduses oleva aktsiisikauba koguselt aktsiisi maksmise tagamiseks ehk sätte sõnastusest tulenevalt ongi tagatise nn vaikimisi määr just maksimaalne 100% tekkida võivast maksukohustusest. Oluline on arvestada ka maksuvõla olemasolu, mh on võlg ka isiku arvestuslik intress. Sellisel juhul tuleb isikul esitada tekkida võiva aktsiisi maksukohustuse ulatuses tagatis. Alles juhul, kui esinevad mingid erandlikud ja mõjuvad asjaolud, mis maksuhalduri riskid ka väiksema tagatisega maandaks, saab maksuhaldur tagatist vähendada.

Oluline erinevus VKS tagatisest tuleneb kütusesektoris aktsiisi tagatise puhul ATKEAS § 24 lg-st 5<sup>2</sup>, mille kohaselt maksustatakse tarbimisse lubatud raske kütteõli või põlevkivikütteõli diislikütuse aktsiisimääraga, kui seda kasutatakse mootorikütusena. Seda seetõttu, et raske kütteõli on oma omadustelt sarnane diislikütusega ning on kasutatav mootorikütusena kas puhtal kujul või segatuna diislikütusega ükskõik millises vahekorras. Juhul kui isik suudab tõendada maksuhaldurit rahuldaval viisil raske kütteõli kasutamisest muul otstarbel kui mootorikütusena, siis käitlejal sellist aktsiisimaksukohustust ei teki. See muidugi eeldab kütuseproovi võtmist ja analüüsimist, mille puhul võrreldakse keemise alusosa, viskoossuse, keemise lõpp-punkti, väävlisisalduse ja muude parameetrite samasust. Samuti annab analüüsiakti koostanud ekspert hinnangu sellest, kas analüüsitud vedelik on kasutatav mootorikütusena.

Erinevalt VKS-ist, on aktsiisi tagatissumma vähendamiseks määruse nr 42 §-is 4 sätestatud eeldus oluliselt vähem maksumaksjat piirav. Nii eeldab aktsiisi tagatissumma vähendamine äriühingu poolt esitatud kirjalikku taotlust, mille menetlemisel arvestab maksuhaldur määruse §-s 2 nimetatud nõuete täitmist ning veendub, et tagatise esitajal ei ole olnud taotluse esitamisele eelnenud 360 päeva jooksul ATKEAS-e rikkumisi.

Kuivõrd aktsiisi tagatissumma puhul arvestatakse maksukohustust aktsiisikauba koguse pealt, siis on võimalik vähendada ka juba määratud tagatissummat uue tagatissumma arvutamise puhul määruse §-is 5 sätestatu kohaselt. Tagatise esitaja peab esitama MTA-le taotluse mõjuvate põhjustega, mille korral maksuhaldur võib määrata väiksema tagatissumma tagatise esitaja poolt esitatud tekkida võiva või tekkinud maksukohustuse suuruse uue arvutuse alusel, võttes arvesse määruse §-des 1 ja 2 sätestatut.

Õigusselguse huvides kehtestab ATKEAS § 36 lg 1 p 6 tähtaja tagatise esitamiseks, kui MTA on leidnud, et isikule varasemalt määratud tagatis ei ole enam piisav. Sellisel juhul on isik kohustatud esitama 14 tööpäeva jooksul MTA tagatise suurendamise otsuses määratud tagatise. Kokkuvõtvalt on ATKEAS tagatist mõneti kergem määratlada tänu kaubakogusepõhisele maksukohustuse arvestamisele.

## 2.2. Tollivõla tagatis

Tollivõla tagatise näol on tegemist seoses imporditollimaksu ja tollivõla tekkimisega tasumisele kuuluva maksusumma tasumise ehk teisisõnu importimisel kogutava maksusumma tagamiseks nõutava tagatisega. Tollivõla tagatist reguleerib tolliseadus (TS)<sup>96</sup>, ühenduse tolliseadustik<sup>97</sup> ja rahandusministri määrus nr 42 "Tagatise esitamise, kasutamise ja vabastamise kord ning tagatise suuruse määramise ja arvutamise alused".<sup>98</sup>

TS § 60 lg 1 sätestab tagatise liigid ning viitab selle osas ka ühenduse tolliseadustiku artiklile 193. Selle kohaselt saab tagatiseks olla kas sularahasissemakse või käendus, mis on levinuimad tagatise liigid ka kütuse käibemaksu tagatise puhul. Tolliseadus ise võimaldab aga tagatisena kasutada ka registerpanti, hüpoteeki või kommertsipanti.

Tollivõla tagatise suuruse määramine on märksa keerulisem ja selle puhul esineb oluliselt rohkem erisusi erinevate situatsioonide puhul kohaldamiseks. Nii on tollivõla tagatised jaotatud üldtagatiseks, millega võib tagada mitut tollivõlga tekitavat või tekitada võivat toimingut ja üksiktagatiseks, millega tagatakse ühte sellist toimingut. Esmajoones viitab TS § 61 lg 1 koheselt ühendusesisese tolliseadustiku artikkel 190 juurde, millest tulenevalt olukorras, kus tagatise nõudmine on valikuvaba, nõuab toll tagatist oma äranägemisel vaid juhul, kui leiab, et tekkinud või tekkida võiva tollivõla tasumine ettenähtud aja jooksul ei ole kindlustatud. Seega ei ole tollivõla tagatis igal juhul üldse nõutavgi, vaid sõltuvuses konkreetsetest toimingutest, mida isik soovib läbi viia. Selle jaoks peab isik esitama määruse § 4 alusel taotluse, milles on vaja kajastada toimingute nimetused ning tollivõla limiidi arvestus. Viimane koosneb ühest või mitmest tekkivast või tekkida võivast importimisel kogutavast maksusummast (§ 14), mille arvestuses võtab isik arvesse oma majandustegevust (§ 15 lg 1). Kui tagatisega tagatava toimingu teostamisel ei ole isikul enam piisavalt vaba limiiti, peatab toll tema toimingute teostamise (§ 15 lg 2). Kui limiidi arvestuse aluseks on erineva tariifse kvalifikatsiooniga kaubad, arvutatakse see kuni kümne erineva tariifse klassifikatsiooni alusel vastavate määrade alusel. Juhul kui limiidi arvestuse aluseks oleva

---

<sup>96</sup> Tolliseadus. - RT I, 10.11.2015, 4.

<sup>97</sup> Nõukogu määrus (EMÜ) nr 2913/92 "Ühenduse tolliseadustik" Kättesaadav Internetis: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX%3A01992R2913-20140101> (07.04.2016).

<sup>98</sup> Rahandusministri määrus nr 42: Tagatise esitamise, kasutamise ja vabastamise kord ning tagatise suuruse määramise ja arvutamise alused. - RT I, 20.02.2013, 2.

kauba hulgas on üle kümne erineva tariifse klassifikatsiooni alla kuuluvat kaupa, rakendatakse limiidi arvutamisel ühtset tollimaksumäära 2,5% (§ 16 lg-d 1 ja 2).

TS § 61 lg 2 viitab määruse nr 42 juurde, millega kehtestatakse tagatise minimaalsed määrad. Tagatise suuruse määramine hõlmab kombinatsiooni esitatud limiidist, toimingukoefitsiendist ja isiku usaldusväärsuskoefitsiendist. Määruse § 17 lg 1 kohaselt korrutatakse limiit toimingukoefitsiendiga ja isiku usaldusväärsuse alusel määratud koefitsiendiga, mis näitab määratava tagatise suuruse osakaalu limiidist. Toimingukoefitsiendid erijuhtude kohta on sätestatud määruse 3. peatükis. Usaldusväärsuse koefitsient ei tohi olla väiksem kui 0,3 ning §-is 18 sätestatud juhtudel, näiteks üksiktagatise suuruse määramisel, seda arvesse ei võeta.

Tollivõla tagatise vähendamist reguleerib TS § 61 lg 3, mille sõnastusest järeldub, et toll on kohustatud tagatise suurust vähendama, võttes isiku usaldusväärsuse koefitsiendi määramisel arvesse TS §-is 62 sätestatud kõigi nõuete täitmist. Nii peavad olema täidetud järgmised kriteeriumid:

- 1) isiku raamatupidamine võimaldab tollil taotleja tegevust kontrollida (§ 62 lg 1 p 1);
- 2) isikul on täpne arvepidamine kauba liikumise kohta (§ 62 lg 1 p 2);
- 3) isikul on laitmatu ärialane reputatsioon (§ 62 lg 1 p 3);
- 4) isikul ei ole kauba importimisel ja eksportimisel kogutavate maksude osas maksuvõlga (§ 62 lg 1 p 4);
- 5) isiku esitatud andmed on tõesed (§ 62 lg 1 p 5).

Olgu öeldud, et määruse § 17 lg 5 alusel toimub isiku usaldusväärsuse koefitsiendi ülevaatamine üldjuhul üks kord aastas. Seega vaadatakse üle kõik eelnevalt loetletud kriteeriumid ja vajadusel korrigeeritakse isiku usaldusväärsuse koefitsienti, mis omakorda võib tingida ka tollivõla tagatise suurendamise/vähendamise.

TS § 62 lg 2 kohaselt võib toll aga tagatise suuruse jätta vähendamata, kui isikut on tagatise kohta otsuse tegemise päevale eelnenud aasta jooksul korduvalt karistatud TS-s sätestatud väärteo eest, mille eest on karistusena ette nähtud füüsilisele isikule rahatrahv üle 100 trahviühiku ja juriidilisele isikule rahatrahv üle 2000 euro, või ta on toime pannud karistusseadustiku §-s 391 või 393 sätestatud kuriteo, mille karistusandmed ei ole karistusregistrist kustutatud. Nii saab tollivõla tagatise suuruse osas öelda, et sarnaselt VKS tagatisele otsene seadusest tulenev ülempiir tagatisel puudub, kuid seda saab nõ reguleerida isik ise lähtuvalt sellest, kui oskuslikult täidab ta usaldusväärsuse koefitsiendi määramiseks sätestatud kriteeriume. Kuid samas on sisuliselt sätestatud miinimum, mis kõigi tagatise

määramiseks olevate faktorite määramisel, ei saa madalam olla. Välistatud on juba seegi, et toll saaks määrata tollivõla tagatiseks 0 eurot, mis aga VKSi puhul on täiesti tehtav ning leidnud aset ka praktikas, ometi ei ole sellise tagatise määramine perspektiivikas.

Käesoleva töö valguses on asjakohane mainida ära ka tollivõla tagatise määramist mõjutavad aset leidvad suuremad muudatused rahandusministri uue määruse "Tagatise esitamise, kasutamise ja vabastamise kord ning tagatise suuruse määramise ja arvutamise alused" jõustumisega alates 1. maist 2016.<sup>99</sup> Tollivõla tagatise hõlmavate muudatustega, mille toob kaasa uus Euroopa Liidu tolliseadustik, peaks lihtsustuma tagatiste arvutamine ning muutuma efektiivsemaks tagatiste määramise tööprotsess. Uus EL tolliseadustik jätab tagatiste arvutamise, esitamise, kasutamise ja vabastamise osas liikmesriigile vähem otsustusruumi. Näiteks tuleb käesoleva regulatsiooniga võrreldes taotleda tolliasutuselt vastav luba üldtagatise kasutamiseks, mille saamiseks peavad isikud vastama teatud tolliseadustikus toodud tingimustele, kaotatakse usaldusväarsuse koefitsiendi mõiste ning kehtestatakse sarnane põhimõte, mille kohaselt vaadatakse tagatise arvutamise aluseks olev üldtagatise tase üle üldjuhul üks kord aastas. Lisaks ühtlustatakse toimingukoefitsiendid selliselt, et toimingutele tekkida võiva tollivõla korral rakendatakse kehtiva määruse madalaimat toimingukoefitsienti 0,2, tekkinud tollivõla korral toimingukoefitsienti 0,15 ning tollilihtsustuse õigusega volitatud ettevõtjale koefitsienti 0,03.<sup>100</sup> Seega on tollivõla tagatise määramise regulatsiooni ootamas ees mastaapsed muutused.

### 2.3. Reisibüroode tagatised

Turismiseaduse (TurS)<sup>101</sup> § 15 alusel tuleb reisiettevõtjal, kes tegeleb pakettreiside müügiks pakkumise ja müügiga, omada tagatist. Selle sättega on siseriiklikku õigusesse üle võetud Euroopa Liidu direktiivi reisipakettide, puhkusepakettide ja ekskursioonipakettide kohta (90/314/EMÜ) artiklis 7 sätestatu, mis sisaldab sätteid tagatise kohta, mida tuleb reisiettevõtjal omada selliseks juhuks, kui reisiettevõtja ei suuda täita pakettreisilepingust tulenevaid kohustusi reisil olevate tarbijate tagasi toomiseks ja tagastada tarbija poolt tehtud

---

<sup>99</sup> Rahandusministri määrus nr 18 "Tagatise esitamise, kasutamise ja vabastamise kord ning tagatise suuruse määramise ja arvutamise alused." - RT I, 28.04.2016, 1.

<sup>100</sup> Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Tagatisega seonduvad muudatused tollitoimingutel. - <http://www.koda.ee/?id=25390> (08.04.2016).

<sup>101</sup> Turismiseadus. - RT I, 12.07.2014, 144.



sissemaksed pakettreise ostmisel.<sup>102</sup> Erinevalt teistest eelnevalt kajastatud tagatistest ei ole reisibüroode tagatise näol tegemist sellise tagatisega, mille rakendamisega laekuks tulu riigieelarvesse, vaid tagatise nõue on kehtestatud haldussunnivahendina selleks, et tagada reisibüroode võetud kohustuste täitmine tarbijate ees. Just reisibürood kohustava iseloomu poolest sarnaneb reisibüroode tagatis aga ka VKS tagatisele, mille puhul mõlemad peavad omama MTR-is registreeringut tegevusalal tegutsemiseks.

Tagatiste esitamist reguleerib reisibüroode valdkonnas Tarbijakaitseamet (TurS § 6). TurS § 7 kohaselt tuleb reisiettevõtjal tegutsemiseks esitada Tarbijakaitseametile üks kord kvartalis aruandekvartalile järgneva kuu 20. kuupäevaks pakettreise kogumüügi aruanne ning järgneva kvartali täpsustatud planeeritav pakettreise kogumüük, mille pinnalt on võimalik arvutada proportsiooni isiku poolt piisavaks peetud tagatissumma määramisel kogumüügiga.

TurS § 15 kohaselt sõltub tagatise suuruse arvestamine reisiettevõtja planeeritavast aastasest pakettreise kogumüügist ning reisiettevõtja tegevusalast. Tegevusalade liigitamine on vajalik eelkõige tagatise suuruse hindamisel, kuna erinevate tegevustega seonduvad erinevad võimalikud riskid. Tagatise seisukohalt on oluline eristada tegevusala pakettreisid sisalduva lennutranspordi ja muu transpordi osas, kus tagatis peab olema vähemalt 32 000 eurot, kuna kulutused reisiettevõtja makseraskuste korral tema võetud kohustuste täitmiseks on lennutranspordi korral oluliselt suuremad kui näiteks bussitranspordi korral, mille puhul minimaalseks tagatiseks on vähemalt 13 000 eurot.<sup>103</sup> Nii sätestabki TurS § 15 lg-s 3 reisibüroode tagatistele miinimummäärad sõltudes sellest, missuguse §-s 6 sätestatud tegevusalaga tegeletakse. Kõige väiksem miinimummäär on 1300 eurot, mille esitamise kohustus on vaid Eestis toimuvaid reise pakkuval reisibürool. Kõigi liikide puhul tuleb tagatise määramisel siiski hinnata reisiettevõtja planeeritavat aastast pakettreise kogumüüki, millest tagatis peaks sõltuvalt tegevusalast moodustama kas 1, 3 või 7 protsenti, kuid vähemalt seaduses sätestatud miinimumi. Selline tagatise miinimummäära kehtestamine tundub igati adekvaatne ning ehkki kütuse käitlemisel eelnimetatud summade määramine hüpoteetiliselt suurte pettuste puhul tekkivat kahju oluliselt ei vähendaks, oleks distsiplineeriv juba asjaolu, et isikul ei ole võimalik taotleda vähendamist nullini, mida kütuse valdkonnas on senises praktikas käibemaksupettuseid teostavad isikud sageli ka teinud, kuna seadus võimaldab vähendada ka äriühingule määratud 100 000 euro suurust tagatist nullini.

---

<sup>102</sup> Euroopa Nõukogu direktiiv reisipakettide, puhkusepakettide ja ekskursioonipakettide kohta (90/314/EMÜ). - Arvutivõrgus kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/> (08.04.2016).

<sup>103</sup> Turismiseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (SE 677), lk 3. - Veebivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee>.

Oluliseks riskiteguriks reisiettevõtjate tagatisega seotud regulatsiooni kehtestamisel on nende tegevuse hooajalisus, mille tõttu on riskid pakettreisilepingust tulenevate kohustuste täitmise ees oluliselt suuremad hooaja kõrgperioodidel. Näiteks suureneb oluliselt pakettreiside arv koolivaheaegadel, kusjuures nende müügiperiood on oluliselt pikem kui nende toimumise periood. Siinjuures on väga oluline, et reisiettevõtja hindaks oma tegevusega seotud riske õigesti. Selle sätestab sõnaselgelt ka TurS § 15 lg 6, mille kohaselt peab reisiettevõtja oma tagatise suurust ise hindama ja seda vajadusel suurendama. Hindamise kohustust ei saa praktilistel põhjustel ettevõtja eest keegi teine täita, sealhulgas ka mitte tema tegevuse üle järelevalvet teostav institutsioon või kindlustusandja, kes paratamatult ei saa tunda ettevõtte äritegevust sellise põhjalikkusega nagu ettevõtja ise.<sup>104</sup>

Kuna reisiettevõtjate tegevus pakettreiside müügil on väga erinev eelkõige tegevusmahtude, hooajalisuse, sihtkohta jõudmiseks kasutatava transpordi jms osas, siis ei oleks olnud efektiivsem ka määrata ühtset tagatise fikseeritud määra iga tegevusala kohta. Selliselt võinuks tekkida olukord, kus seaduses fikseeritud tagatise määrale vastavas suuruses tagatise omamise kohustus võib osutuda osadele reisiettevõtjatele ülejõukäivaks, mille tagajärjeks on väiksemate ettevõtjate pankrot, kuid samas nn suure käibega ettevõtjatel tegutsemise kõrghooajal ei pruugi siiski olla piisav selleks, et tagada kõikide tagatisega kaetavate kohustuste täitmine. Selle tõttu lähtuti regulatsiooni väljatöötamisel põhimõttest, et reisiettevõtja peab õigesti planeerima ja hindama oma tegevust, sealhulgas ka võimalikke riske, et jääda õiguskuulekaks ka maksejõuetuse korral. Tagatisega seonduvate kohustuste ümbervaatamisel on tingimuseks leida selline lahendus, millega oleks tagatud ka turismisektori ettevõtluse jätkusuutlikkus - tagatisega seonduvad kohustused ei tohi niisiis olla õiguspäraselt tegutsevale äriühingule liiga koormavad ja ebaproportsionaalsed.<sup>105</sup>

Eelnõu väljatöötamisel analüüsiti ka neid juhtumeid, kus reisiettevõtja võttis vastu makseid kuni pankrotiavalduse esitamisele eelnenud päevani, hoiatamata tarbijaid sellest, et ei suuda müüdavaid reise tegelikult läbi viia. Selline käitumine viitab selgelt reisiettevõtja pahatahtlikule käitumisele ning soovile tarbijaid kahjustada, sellest ise kasu lõigates. Taoliste olukordade vältimiseks kaaluti sellise tagatise määra kehtestamist, mis kataks reisiettevõtja kogu tegevuse igal ajahetkel. Kuid ühe konkreetse fikseeritud tagatise määramisega tegevusala lõikes kaasneks aga vastava teenuse seaduskuulekate osutajate tegevuse

---

<sup>104</sup> Vt viidet 103, lk 6.

<sup>105</sup> *Ibid*, lk 7.

lõpetamine, mis ei oleks mõeldav ei tarbija ega ettevõtluse seisukohalt.<sup>106</sup> Seega on tagatise miinimummäära kehtestamine perspektiivikas ja ettevõtlust soosiv lähenemine, mida võiks tingimata kaaluda ka kütuse käibemaksutagatise puhul.

Reisibüroode tagatise puhul tagab täiendavalt selle eesmärgi ka nõ must nimekiri, mis on avaldatud Tarbijakaitseameti koduleheküljel ning kuhu kantakse need reisiettevõtjad, kes ei täida seadusest tulenevaid nõudeid.<sup>107</sup> See võimaldab tarbijatel juba ennetevalt enne pakettreise soetamist veenduda, kas tegemist võib olla riskantse pakkujaga. Nagu ka kütusekäitlejate puhul, on ka reisiettevõtjate tegevusluba võimalik kontrollida MTR-ist. Sealt on võimalik vaadata, kas reisibürool on olemas tegevusluba seadusliku tegutsemise kohta, kas isikule on tehtud majandustegevuse nõuete rikkumise eest ettekirjutusi ning kas reisifirmal on seaduses sätestatud piisav tagatis tegevusalal tegutsemiseks.

## 2.4. Pöördmaksustamine kui tagatise alternatiiv

Võimalik lahendus, mida võiks kütuse käibemaksutagatisest leebemaks vahendiks pidada, on pöördmaksustamine. Pöördmaksustamine on kohustus tasuda ostukäibelt ehk soetatud kaubalt või saadud teenuselt käibemaksu.<sup>108</sup> Selle rakendamist on kaalutlenud Euroopa Komisjon ka käibemaksu Rohelises Raamatus, nentides, et riigisiseseid ja ELi-siseseid tehinguid saaks ühtlustada, kohaldades riigisiseste ettevõtjatevaheliste tehingute suhtes pöördmaksustamise korda, mis aitaks muuta käibemaksusüsteemi pettusekindlamaks.<sup>109</sup> Kütuse müügi puhul pöördkäibemaksu rakendamise osas viitas aga Riigikohus kohtuasjas nr 3-4-1-24-11, et nimetatu kehtestamine ei ole kütuse sektoris võimalik lähtuvalt käibemaksudirektiivi (2006/112/EU) artiklist 199.<sup>110</sup> Nähtuvalt artikli 199 punktist 1, ei kuulu kütuse müük nende valdkondade hulka, mille korral oleks pöördmaksustamine lubatud, kuigi nimetatud punktis peaksid olema hõlmatud just sellised tegevusvaldkonnad, mille puhul esinevad kõrged riskid, nagu on näiteks metsandus, kinnisvara ja metallurgia. Pöördmaksustamise rakendamine on

---

<sup>106</sup> *Ibid*, lk 7.

<sup>107</sup> Tarbijakaitseamet. Must nimekiri reisiettevõtjatest, kes ei täida seaduses sätestatud nõudeid. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.tarbijakaitseamet.ee/et/ametist/reisiettevotjad-kes-ei-taida-seadusest-tulenevaid-noudeid> (23.04.2016).

<sup>108</sup> Vt viidet 19, lk 290-291.

<sup>109</sup> Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsamast, töökindlamast ja ökonoomsemast ühtse turu jaoks kohandatud käibemaksusüsteemist. KOM(2010) 695 lõplik, lk 8. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/com/com\\_com\(2010\)0695/\\_com\\_com\(2010\)0695\\_et.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695/_com_com(2010)0695_et.pdf) (27.04.2016).

<sup>110</sup> Huberg, Martin. Riigikohus vaagis vedelkütuse käibemaksutagatist. Maksumaksja, 2012, nr 5. Kättesaadav Internetis: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1382> (10.02.2016).

üks efektiivne meede käibemaksupettuse vastases võitluses, mille käigus asetub käibemaksu arvestamise kohustus kauba või teenuse ostjale<sup>111</sup> ning valdkonnad, milles oleks selle rakendamine võimalik, võiksid olla laiemad.<sup>112</sup> Sellise meetme laiemale rakendamisele viitab ka teiste Euroopa Liidu riikide kasvav huvi, mida ilmestab asjaolu, et Austria ja Saksamaa soovisid rakendada totaalset pöördmaksustamist kõikidele teatud rahalist piiri ületavatele siseriiklikele tehingutele, kuid Euroopa Komisjon keeldus erandi andmisest, viidates meetme ebaproportsionaalsusele ja sellele, et Saksamaa ja Austria soovitu ületanuks erandi piirid ning hõlmanuks kõiki majandussektoreid ja oleks muutnud oluliselt kogu käibemaksusüsteemi. Samas on Euroopa Komisjon nõustunud, et erilistes sektorites, nagu näiteks ehitus, on pöördmaksustamine olnud tõhus. Seega võib saada pöördmaksustamisest tulevikus pigem reegel, kui erand.<sup>113</sup> K. Lind on oma doktoritöö punktis 3.1 teinud põhjaliku analüüsi pöördmaksustamise kui ühe võimaliku maksupettuste tõkestamise vahendi rakendamisest, mis ülevaatlikult eespool toodud seisukohti kinnitavad, mille tõttu ei hakka käesoleva töö autor kõiki seisukohti üle kordama.<sup>114</sup> Analüüsis tuvastatu kohaselt on tema hinnangul aga tegemist käibemaksupettusi kõige enam vähendava meetmega.<sup>115</sup> Täiendavalt võib märkida, et olulist positiivset mõju omaks pöördmaksustamise kehtestamise korral selle lihtsus, mis eeldab vaid olemasoleva direktiivi täiendamist ja muutmist, mille käigus laiendatakse vaid senist juba olemasolevat regulatsiooni. Küll aga ei ole vajadust hakata muutma käibemaksu laekumise süsteemi, mis eeldaks uue süsteemi loomist ning suuremaid ümberkorraldusi, seda enam, et teatud sektorites on pöördmaksustamine juba kasutusel.<sup>116</sup>

## **2.5. Täitmist tagavate toimingute sooritamise enne rahalise nõude või kohustuse määramist**

Olukorras, kus tagatis on olnud ebapiisav, koguni vähendatud nullini või on põhjendatud kahtlus, et isik põhjustab suurema kahju, kui on temale määratud tagatis (nt üle 100 000 euro) ning tagatise arvelt ei ole võimalik katta tekkivat maksukahju, siis on maksuhalduril võimalik MKS § 136<sup>1</sup> alusel taotleda kohtult luba nõude täitmist tagavate toimingute sooritamiseks. Sellise meetme rakendamine on oluline abinõu, millega on võimalik vähendada maksupettuse

<sup>111</sup> K. Lind. Ülevaade siseriikliku pöördmaksustamise praktikast Euroopa Liidus. MaksuMaksja 2011 nr 6/7. Veebivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee> (23.04.2016).

<sup>112</sup> K.Lind. VAT Fraud and the Fight against It in Estonia: Laws and the Practice of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court. *Juridica International*, XVIII/2011, lk 154-155.

<sup>113</sup> Vt viidet 111.

<sup>114</sup> Vt viidet 7, lk 60-80.

<sup>115</sup> *Ibid*, lk 116.

<sup>116</sup> *Ibid*, lk 80.

korral vähemalt mingiski ulatuses maksukahju ulatust. Praktikas kasutatakse puhvritena selliseid tegevuslubadega äriühinguid, kellele on määratud võimalikult väike tagatis, mille tõttu oleks vahelejäämise korral tagatisena kinnipeetav summa marginaalne. Juhul kui maksuhalduril on põhjendatud kahtlus, et pärast rahalise nõude või kohustuse määramist võib selle sundtäitmine maksukohustustase tegevuse tõttu osutuda oluliselt raskemaks või võimatuks, siis on maksukohustust tagavaks sobilikuks meetmeks aresti seadmine isiku ettemaksukontole riigi kasuks, mille abil on hiljem võimalik sissenõudmist tagada.<sup>117</sup> Täitetoimingu loa taotluse lahendamiseks peab kohus veenduma selles, kas maksuhaldur kontrollib maksude tasumise õigsust, mille tõenäoliseks tulemuseks on rahalise nõude või kohustuse määramine. Samuti seda, kas maksuhalduril on kontrollimisel tekkinud põhjendatud kahtlus, et sundtäitmine võib osutuda oluliselt raskemaks või võimatuks, olles tingitud maksukohustustase tegevusest ning kas taotluses on märgitud ka andmed tagatise kohta, mille esitamisel maksuhaldur lõpetab täitetoimingud nagu on Riigikohus sedastanud haldusajlas nr 3-3-1-28-13 tehtud määruse punktis 10 ning seal viidatud praktikas.<sup>118</sup> Sellise meetme rakendamisega on maksuhalduril võimalik kahju tekkimist ennetada või vähemasti maksukahju suurust vähendada tagatise ebapiisavuse korral. Tagatise regulatsiooniga võrreldes on sellise meetme näol tegemist juba tagajärgede likvideerimisega, kuna tagatise määramine peaks olema enda olemuselt ennetav meede, mille piisavuse korral ei peaks esinema maksuhalduril tarvidust tagatise katteks täitetoimingute tegemiseks. Kuivõrd käibemaksupettuste korral on sageli tegemist väga suures ulatuses maksukahju tekitamisega, mida on võimalik toime panna väga lühikese ajaga, mille vältel ei pruugi maksuhalduril olla võimalik koondada piisavas mahus tõendeid, millele tuginedes kohustada äriühingut esitama suurendatud tagatist, siis ei pruugi ka 100 000 euro suuruses määratud seaduses fikseeritud tagatis olla maksukahju tagamiseks piisav summa. Selliste olukordade puhul on täitmist tagavate toimingute rakendamine sisuliselt ainsaks võimaluseks, millega võimaliku maksupettuse negatiivseid tagajärgi vähendada või ära hoida.

## **2.6. Kokkuvõtte võrreldavatest meetoditest kõrvutades VKS-iga**

Võttes arvesse kõiki eeltoodud näiteid teistest valdkondadest teeb autor käesolevas alapeatükis kokkuvõtte, milliseid nüansse võiks olla võimalik, mh otstarbekas, ka kütusesektoris kasutusele võtta.

---

<sup>117</sup> TlnHKo 16.03.2016, nr 3-16-529, p 3, 6.

<sup>118</sup> TlnHKo 16.03.2016, nr 3-16-529, p 3, 6, p 11.

Eeltoodud näidete varal tuleks kaaluda sarnaselt reisibüroode tagatisele ka kütuse käibemaksutagatise puhul VKS-is vähendatud tagatise miinimummäära sätestamist, mis võimaldaks määrata tagatise summa sõltumata isikuga seotud riskidest ja tema käibemaksukohustuse prognoosist. Olukorras, kus isikule määratav vähendatud tagatis ei sõltu isiku poolt prognoositavast käibest ega käibemaksukohustusest, on paremini maandatud käibemaksu laekumata jäämise risk ka juhul, kui isik hakkab prognoositud maksimaalset käivet ja käibemaksukohustust ületama. Omaette eesmärgina peaks tagatise miinimummäära kehtestamine muutma maksupettuse toimepanijate jaoks puhvri kasutamise ja loomise kallimaks ja keerulisemaks. Ehk üldeesmärgina peaks see muutma kütusesektori vähematraktiivseks valdkonnaks ebaausalt toimivatele äriühingutele, mille tulemusena väheneks käibemaksupettuse toimepanemise risk. Seega võiks eeskuju võtta aktsiisi tagatissumma määramisest, kus tagatis ei tohi olla väiksem kui 1% tekkivast maksukohustusest, mille tarbeks tagatis määratakse või rakendada turismiseaduse sarnaselt olukord fikseeritud alampiiri määramisega. Praegune olukord, kus VKS-is sätestatu kohaselt on võimalik vähendada tagatist nullini, ei ole kuidagi tagatise eesmärgiga kooskõlas, kuna summas 0 eurot määratud tagatisega ei ole faktiliselt võimalik mitte midagi tagada. Samas on kütuse valdkonnas teatav risk alati olemas ning täiendavalt tuleb arvestada ka seda, et tagatise tõstmise vajaduse ilmnemise ajaks võib kahju olla juba tekkinud ning sellisel juhul ei pruugi olla enam tagatise suurendamisest ka mingit kasu. Arvesse tuleb võtta sedagi, et tõendite kogumine, nende koosmõjus hindamine, tagatise suuruse määramise menetlemine ja otsuse koostamine ja kättetoimetamine, lisaks ka tagatise esitamiseks vahendite leidmine võtavad kõik kokku oma aja. Sellest tulenevalt oleks tingimata vajalik tagatise miinimummäära kehtestamine, mille korral ei saaks enam rääkida tagatistest summas 0-eurot. Siinkohal peab autor vajalikuks mainida, et teatava eriregulatsiooni võiks ehk siiski rajada põllumajandussektori tegevuses kütuse müüki töiseloost tulenevalt teostavatele äriühingutele. Ühe variandina saaks arvestada kvartalipõhist aruandlust. Näiteks äriühing, kelle põhitegevusala on hooajaline, siis võiks selline asi olla määratletud ka tegevusloa kõrvaltingimusena. Nii oleks võimalik esitada äriühingul tagatis perioodiks märtsist oktoobrini. Arvestades, et näiteks käenduse puhul 100 000 euro pealt annaks see neljakuune periood ettevõttele küllaltki arvestatava rahalise võidu, siis võiks seda kaaluda. Peamine on siiski see, et tagatis peab olema selline, mille arvelt oleks võimalik maksukahju selle tekkimisel tagada ning 0-eurone tagatis seda kahtlemata ei tee.

Kõne alla võiks tulla ka aktsiisi tagatissumma määramisele omane kaubakogusel baseeruv tagatise süsteem. Praegune VKS regulatsioon võtab aluseks tekkida võiva

käibemaksukohustuse, mis arvutatakse tekkida võiva käibe pealt, kuid mida ei ole tegelikkuses kütuse turuhindade kõikumise tõttu üldse lihtne prognoosida. Seevastu käideldavaid kaubakoguseid peaks olema kütuse müüjal oluliselt kergem prognoosida ning sellise süsteemi puhul väheneks ka maksuhalduri halduskoormus tagatise otsuste motiveerimisel. Selle puhul tuleks loomulikult kaaluda konkreetselt käibemaksu puudutavaid riske olukorras, kus alustaval äriühingul on võimalik äriplaanis näidata tegelikkusest oluliselt väiksemaid käibemahtusid. Samas esineb see risk ka praegusel juhul, mida autori hinnangul võiks juba praegu veidi rangemalt käsitleda. Nimelt võiks keelduda tagatise vähendamisest alles alustava äriühingu puhul ning määrata tagatiseks seaduses fikseeritud piirmäära, näiteks 30 000 eurot, mille vähendamist oleks isikul võimalik taotleda näiteks kahe kuni kuue kuu möödudes, millest tulenevalt oleks maksuhalduril võimalik asuda hindama juba isiku reputatsiooni ja maksekäitumist. Selliselt tegutsedes oleks võimalik hoida ka turgu puhtamana, kuna selline eeltingimus tagaks, et turule tulevad eelkõige sellised isikud, kes tõesti soovivad kütuse müügiga ausatel tingimustel tegeleda.

Eelmises lõigus toodud kaubakoguste põhisele tagatise määramisele lisaks oleks võimalik üle võtta ka isiku usaldusväärskoeffitsiendi määramise. Juba käesolev regulatsioon loetleb hulgaliselt kriteeriume, mille täitmise korral on võimalik taotleda isikul tagatise vähendamist. Nende pinnalt võiks koondada koeffitsiendi, mille hindamisel koosmõjus kaubakogusega saaks maksuhaldur määrata isikule tekkida võiva maksukohustuse tagamiseks piisava tagatise. Seejuures oleks aga äriühingu enda stiimuliks seda taset hoida, et kindlustada väiksemat tagatist soodustava usaldusväärskoeffitsiendi püsimine.

Külgneva kindlusega võiks arvesse võtta aktsiisitagatisele kehtestatud tagatise esitamise tähtaega, mille kohaselt peab äriühing esitama tagatise 14 tööpäeva jooksul alates MTA poolt otsuse tegemisest. Praegune regulatsioon ei sätesta kütuse käibemaksutagatise esitamise tähtajale mingeid nõudeid ning see on toonud ka palju vaidluseid, mille kohta ühtset praktikat ei ole ka kohtuotsuste pinnalt koorunud. Samas oleks 14 tööpäeva kuni 100 000 euro suuruses tagatise esitamiseks mõistlik aeg. Olukorras, kus isik plaanib tagatist esitada käendusena või vajab vabade rahaliste vahendite saamiseks (nt laenu näol) või hüpoteegi seadmiseks notariga kohtumise tõttu täiendavalt aega, on võimalik taotleda tähtaja pikendamist. Loomulikult peab MTA ka hindama, kas taotlus tähtaja pikendamiseks on põhjendatud, kuid juhul kui isik ka tõendab näiteks kirjavahetuse teel, et peab läbirääkimisi pangaga käenduse saamiseks ehk on juba asunud tagatise esitamise jaoks toiminguid tegema, siis on võimalik seda ka maksuhaldurile tõendada, mis kindlasti avaldab isiku taotluse rahuldamisele positiivset mõju.

Võrdluseks toodud tagatise variantide puhul olid isikust tingitud tagatise määramisel olulist mõju omavad kriteeriumid toodud ära kompaktsemalt kui on sätestatud VKS-is. Nii on näiteks tollivõla tagatise puhul usaldusväärsuskoefitsienti määravad tingimused ära toodud ühes paragrahvis ning ei teki olukorda, kus oleks vaja hinnata, missugune säte täpsemalt prevalveerib. Selline olukord vaatab aga praegu vastu VKS §-is 4<sup>2</sup>, kus tagatise vähendamise korral tuleb tegelikkuses arvestada lõigetes 4, 5 ja 5<sup>1</sup> sätestatud nõudeid. Suurem probleem sellest on aga hoopis see, et puudub igasugune teadmine, millise väärtusega need nõuded on. Seega kui tollivõla tagatise usaldusväärsuskoefitsiendi puhul teame, et see ei saa olla vähem kui 0,3 ning koosmõjus teiste komponentidega moodustub selle pinnalt tagatissumma, siis kütuse käibemaksutagatise puhul pole mingit aimdust, millist hinnatavat väärtust kujutab endast isiku valdkondlik kogemus või tähtaegne aruandluskohustuse täitmine tagatise summa määramisele.

Mõeldav ei oleks kütuse puhul aga see, et äriühing ise hakkaks määrama endale sobivat tagatist nagu on reisibüroode tagatise puhul, kus tagatis ei tohi olla alla seaduses sätestatud miinimumi ning peaks olema vähemalt konkreetse tegevusala kohta sätestatud protsendi ulatuses. Tegelikkuses ei pruugi isiku tagatis olla aga nõude täitmiseks piisav ning täitagi vaid miinimumi. Kütuse käibemaksutagatise puhul ei oleks selline asi aga mõeldav, kuna on küllaltki selge, et selliselt vastupidi kasvaks maksupettuste risk hüppeliselt. Kuna kütuse käibemaksutagatise puhul on tarvis tagada riigile laekuvat maksutulu, siis peavad selle jaoks rakendatavad meetmed olema isikule ka kohustava iseloomuga. Ei ole eluliselt usutav, et ükski kütusekäitleja vabatahtlikult sooviks esitada suurema tagatise, kui näeb ette seaduses sätestatud miinimum.



## KOKKUVÕTE

Käesoleva töö eesmärk oli välja selgitada, kas vedelkütuse müügi käibemaksu tagatise regulatsioon VKS-is on piisavalt adekvaatne ning tagab seatud eesmärgi. Selle väljaselgitamiseks on autor läbi töötanud alates vedelkütuse müügile kohaldatava tagatise regulatsiooni jõustumisest kujunenud kohtupraktika ning kõrvutanud võrdlusmaterjalina teistes valdkondades rakendatavaid tagatise ning täitmist tagavaid meetmeid. Ühtlasi on magistritöö laiemaks eesmärgiks mitte vaid puudusi esile tuua, vaid leida alternatiive ja uudeid võimalusi, mille kaudu oleks võimalik tõsta kütuse käibemaksu tagatise efektiivsust.

Hoolimata üha kasvavast kütuseaktsiisist ei ole vedelkütuse tarbimise osas drastilisi muutusi täheldatud. Sellest on võimalik järeldada, et vedelkütuse näol on tegemist hinnatud ja populaarse kaubaartikliga, mille järele on jätkuvalt suur nõudlus. Ühes sellega on aga valdkond atraktiivne ka nendele isikutele, kelle eesmärgiks on majandustegevuse teostamisel maksimeerida kasu ebaausatel tingimustel tegutsedes. Nii on võitlus käibemaksupettuse vastu jätkuvalt aktuaalne teema, mille tõkestamisele on kaasa aidanud 2011. aastast kasutusel olev vedelkütuse käibemaksutagatis. Parema makselaekumise kõrval ei ole suudetud probleemi siiski täielikult kõrvaldada ning nii põhjustavad ebaausad kütusekäitlejad igakuiselt riigile suures ulatuses maksukahju, mille sissenõudmine on nii mõnelgi juhul suisa võimatu. Seetõttu on vaja keskenduda just efektiivsetele ennetusmeetmetele, et tagajärgede saabumist eos välistada. Selle huvides on esmatähtis arendada välja toimiv käibemaksutagatise süsteem.

Probleemid praeguse tagatise süsteemi funktsionaalsuses saavad alguse seadusandluse ebaselgusest. Nimelt on VKS-is sätestatud kahe erinevas mastaabis kütusekäitleja kohta seaduses fikseeritud tagatise määrad (100 000 eurot; 1 mln eurot), mille pealt on võimalik taotleda tagatissumma vähendamist. Tegemist ei ole aga miinimummääradega, mis tähendab seda, et tagatiseks kohustatud isikul on võimalik taotleda tagatise vähendamist kuni summani 0 eurot. Kuivõrd sellise summa määramisel ei ole võimalik mitte mingisugust rahalist nõuet tagada, siis muudab sellises summas tagatise määramine tagatise regulatsiooni kohati sisutühjaks. Tagatise regulatsiooni välajätmisel lähtuti seisukohast, et eelnimetatud fikseeritud suuruses tagatiste määramine pidi kujutama endast reeglit ning vähendamine olema vaid erand. Praegusel juhul on olukord aga kardinaalselt vastupidine - väga suur hulk kütusekäitlejaid tegutsevad vähendatud tagatisega, millest moodustab ebamõistlikult suure osakaalu 0 euro suuruses tagatise omavate isikute ring. Seega võiks kaaluda ka kütuse puhul

sarnaselt reisibüroode tagatisele kohaldatud miinimumäära kehtestamist, millest väiksemat summat ei oleks võimalik isikul taotleda ega MTA-l väiksemat tagatissummat määrata. Praeguse regulatsiooniga kaasnev 0-ni vähendamise võimalus on kaasa toonud olukorra, kus pettuse eesmärgil omandatakse just neid äriühinguid, kes omavad tegevusluba ning kellele on määratud tagatis võimalikult minimaalses summas. Sageli on tegutsenud sellised äriühingud väiksemates kohtades külatanklatena, mille korral on olnud tagatise andmise ajal majandustegevus väiksemahulise ettevõtluse tõttu väiksemate riskidega. Maksupetturite huviorbiidis on sellise tegevusplaani kohaselt toimine just seetõttu, et majandustegevuse registris juba tegevusluba omava äriühingu soetamise korral, ei tule äriühingul läbida riskihindamist loa saamiseks ega esmakordset tagatise määramist, mida uue tegevusloa taotleja suhtes põhjalikult läbi viiakse.

Praktikas kujutab endast aga miinimumäära puudumisest oluliselt suuremat probleemi tagatise hinnatava väärtuse leidmine. Nimelt on maksuhalduril võimalik vähendada isiku taotlusel tagatist, kui vähendamise eeldused on täidetud (VKS § 4<sup>2</sup> lg 5). Kõige üldisemalt selgitades ei tohi vähendamist taotleval isikul olla maksuvõlga, olla VKSi, maksuseaduste või tollieeskirjade vastu enam kui ühte rikkumist ning isiku ärialane reputatsioon peab olema laitmatu. Viimast sisustab seadus veel kahes täiendavas lõigus selgitatud kriteeriumitega. Kuivõrd aga seadus ei sätesta mingit arvutusmetoodikat, mida võtta aluseks tagatise vähendamisel kriteeriumide täidetust hinnates, siis on tekkinud olukord, kus maksuhalduril on väga keeruline hinnata iga kriteeriumi väärtust. Kõige selgepiirilisem ning ka juba kohtupraktikas kanda kinnitanud on seisukoht, millest lähtuvalt peab maksuhaldur tagatise määramisel võtma aluseks isikul tekkida võiva käibemaksukohustuse. Erinevalt teistest nõuetest on selle näol tegemist ainsa kriteeriumiga, mille puhul on ka konkreetne summaarne väärtus tuletatav. Näiteks esineb juhtumeid, kus äriühingus vahetub juhatuse liige, kellel puuduvad valdkondlikud teadmised ja eelnev kogemus kütuse valdkonnas tegutsemisest. Kogemuse puudumine ja vähene teadlikkus kütuse käitlemisele laienevatest nõuetest kujutavad endast aga riski. Ei oleks kohane öelda, et kogemusega isikul puudub laitmatu ärialane reputatsioon, seega tagatise vähendamist kogemuse puudumine ei välista. Küll aga tõendab see, et tagatise summa määramisel tuleb kogemuse ja valdkondlike teadmiste puudumist käsitleda sellise riskina, mille tõttu tuleks tagatist vähendada väiksemas ulatuses, kui seda saaks teha sellise taotleja puhul, kellel kõnealust riski ei esine. Siin aga jõuamegi ummikseisu - millist hinnatavat väärtust omistada kütusekäitleja valdkondlikule kogemusele? Kas selleks on 2000, 10 000 või 20 000 eurot? Selle küsimuseni jõuab maksuhaldur pea iga kriteeriumi juures, mida vähendamise taotlust lahendades tuleb hinnata ja arvesse võtta.

Eeltoodust nähtuvalt on antud maksuhaldurile väga lai kaalutlusruum tagatise summa määramisel, kui eeltingimused vähendamise taotlemiseks on täidetud. VKS tagatise näol on seega tegemist kaalutlusotsusega, mille kehtivuse seisukohast on kesksel kohal otsuse motiveeritus. Lihtsustatult öeldes peab kaalutlusotsusest olema võimalik välja lugeda, millistele asjaoludele tuginedes on haldusakti andja tulemini jõudnud. Nii peab olema MTA suuteline põhistama tagatissumma kujundamisel arvesse võetud aluseid. Praktikast tähendab see aga seda, et maksuhaldur peaks justkui ise määrama, missuguses ulatuses kahju võib põhjustada isiku kogenematus ning teiste summaarselt määratlemata kriteeriumide mittekohane täitmine. Selleks ei ole aga MTA pädev ning ilmselt ei olnud see ka seadusandja visioon kaalutlusruumi seadmisel. MTA ei saa anda hinnalist väärtust ka näiteks sellele, millises ulatuses saab maksukahju tekkida sellisel juhul, kui äriühing ei esita deklaratsiooni tähtaegselt.

Praegusel juhul on tagatise vähendamine justkui nõiaring, kus taotluse esitaja peab vähendamise saamiseks esitama hulga dokumente, mille menetlemine võib kesta ühest kuust harvematel juhtudel kuni poole aastani, mille möödudes tehakse isikule otsus tagatise esitamiseks. Saanud otsuse kätte, leiab taotleja, et MTA on võtnud tekkida võiva käibemaksukohustuse kõrval aluseks ka muid esinevaid riske ning seadnud sellele endapoolse oletatava riskiväärtuse, mille suurust on aga maksuhalduril põhistada peaaegu, et võimatu. Selline loamenetlus kujutab endast aga nii loa taotejale tema majandustegevuse takistamise kui riigile maksuhalduri liigse põhjendamiskoormuse tõttu ebamõistlikku kulu. Sageli kulmineerub see õiguste kaitseks kohtusse pöördumisega, kus kohus tagatise otsuse tühistab, mille järel ei jää maksuhalduril üle muud, kui määrata uus tagatis lähtudes tekkida võivast käibemaksukohustusest, kuna see on ainuke kriteerium, mida on võimalik summaarselt põhistada. Sedasi jäävad aga katmata tuvastatud riskid ning tagatist ei saa tegelikult pidada määratuks piisavas summas, mis reaalselt tekkiva maksukahju korral ei oma efektiivset mõju tagatise realiseerimise vajaduse ilmnemisel. Seetõttu tuleks kaaluda usaldusväärsuskoefitsiendi tarvitusele võtmist nagu seda rakendatakse tollivõla tagatise määramisel, kus kriteeriumid ka valdavalt kattuvad. Spetsiifiliselt kütuse turgu silmas pidades tuleks koefitsient siduda riskide esinemisega nagu need on määratud VKS § 4<sup>2</sup> lg-tes 4-6, millega oleks võimalik muuta tagatise otsused põhistatumaks ning hoida sellega ära asjatut ressursi loamenetluste läbiviimisel, kus ühelt poolt puudub taotlejal aimdus tagatise summa määramise osas, mis takistub isikul oma majandustegevuse planeerimist. Teisalt peab MTA läbi viima väga põhjaliku menetluse, kus praegusel juhul ei pruugi olla võimalik aga kõiki

tuvastatud riske tagatise summa määramisel põhistada, mille tõttu määratakse sellise summas tagatis, mis ei oleks riski olukorras efektiivne.

Muuhulgas ei ole seadusandja seadnud tagatise esitamisele ka tähtaega, millest tulenevalt sagenevad juhtumid, kus tagatist ei ole esitatud otsuses märgitud tähtaja jooksul, mille tagajärjena on äriühingu tegevusluba peatatud või koguni kehtetuks tunnistatud. Sellise nõude osas ei tohiks aga jätta kaalutlusruumi maksuhaldurile, vaid tähtaeg peaks olema just rangelt seaduses määratletud. Praktikast on esinenud sellised juhtumid, kus isik ei ole esitanud tagatist nõutud tähtajaks, tegevusluba on peatatud, mille vaidlustamiseks on isik esitanud kohtule tühistamiskaebuse koos esialgse õiguskaitse taotlusega. Selle rahuldamisel võidab isik aega tegutsemise jätkamiseks tavapäraste tegutsemistingimustega kuni põhivaidluse lahendamiseni. See omakorda võimaldab isikul jätkata käibemaksupettuse toimepanemist, varade realiseerimist ning äriühingu varatuks muutmist. Ajaks, mil äriühingu poolt tekitatud maksukahju suudetakse tõendada ei pruugi olla enam võimalik maksukahju sisse nõuda ja tagatise funktsioon vähendatud tagatise korral on ebaefektiivne või koguni puudulik.

Omaette oleks võimalik kaaluda ka täielikku üleminekut tekkida võival maksukohustuselt kaubakogusel põhinevale määratlusele nagu seda tehakse aktsiisi tagatissumma määramisel. Selliselt oleks lihtsam nii kütuse käitlejal oma käibemahtusid ning sellelt tekkivaid maksukohustusi prognoosida, kui ka maksuhalduril tagatissummat põhjendada ja tagatise piisavust hinnata. Selle kasuks räägib ka see, et kütuse väärtus on ajas muutuv. Samal ajal, kui käibemahu ühik (liiter või kilogramm) on ühtne ning selle alusel on võimalik määrata isikule täiendav tagatis, kui selgub, et esitatud tagatis ei kataks puudujääki. Praeguse süsteemi puhul tuleb kütuse müüjal esitada maksuhaldurile teade viis päeva enne maksimaalse planeeritava käibe ületamisest enam kui 10%. Eeltoodud põhjustel võib olla seda aga keeruline hinnata, kuna ei ole objektiivselt võimalik näiteks kuu keskel hinnata, kas konkreetse kuu käive võib ületada maksimaalselt planeeritavat käivet 5%, 10% või 15%. Samas kui lähtutaks kaubakogusest, siis selle mahus saab kaubaomanik juba eelnevalt veenduda ja ei esine sellist väärtuse kõikumist nagu on maksustatava käibe puhul.

Kokkuvõtvalt ei saa väita, et eesmärgipärane oleks tagatis, mille määramise konkreetsed tingimused ja ulatus ei ole selgepiiriliselt seaduse tasandil sätestatud, põhjustades sellega ebaselgust tegevusloa taotlejale ning keskmisest suuremat halduskoormust maksuhaldurile. Olenemata sellest, et tagatise süsteemi rakendamine on kaasa toonud positiivset mõju maksutulu parema laekumise ja ausa konkurentsi tagamise näol, on maksupettuste uued

skeemid igakuine nähtus kütusesektoris ning nii ka jätkuvalt püsiv maksuauk. Praegune tagatise määramise praktika ei suuda seda olukorda tagada, seetõttu ei täida kehtiv VKS-is sätestatud tagatise regulatsioon tõhusalt oma eesmärki ning vajab ümbervaatamist.

# **PURPOSEFULNESS OF THE REGULATION OF SECURITIES FOR VALUE-ADDED TAX ON THE SALE OF LIQUID FUEL, AND PROBLEMS WITH THE DETERMINATION OF SECURITIES IN PRACTICE**

## **Summary**

For years, taxation of the transactions conducted in Estonia's fuel market has been in constant change, in the sphere of influence of which the specificities of the global economy and global consumption of oil products occupy an important position. To a more limited extent, however, taxation of liquid fuel is adjusted in Estonia's fuel market by the local proportion of use of goods by fuel sellers and fuel consumers, and by maximisation of proceeds from the operation of fuel handlers. The sale of liquid fuel is a very attractive business sector, which allows to make with little time huge and profitable transactions, the large consumers of which are, for example, various companies that offer transport services. By not declaring VAT on taxable turnover from business for the purposes of VAT fraud, millions of euros in tax revenue losses can be inflicted on the state as tax revenue shortfalls. It is up to the state to prevent such practices and accomplish this by establishing an effective tax regime. According to an amendment to the Liquid Fuel Act (LFA) governing fuel handling, which entered into force 01.04.2011, the tax authority may withhold tax revenue losses established in tax procedure from the security provided to the Tax and Customs Board (TCB) by the company.

The aim of this Master's thesis is to ascertain whether the regulation of the securities for VAT on the sale of liquid fuel, as set out in the LFA, is adequate and serves its stated purpose. To that end, the author has thoroughly examined the case law from entry into force of the regulation of securities for VAT on liquid fuel, and for reference compared the securities and enforcement methods utilized in other sectors. Furthermore, the wider aim of the Master's thesis is to not only highlight shortcomings, but also identify alternatives and innovative options to improve the effectiveness of securities for VAT on fuel.

Notwithstanding the ever-increasing fuel excise duty, no drastic changes have been observed in the consumption of liquid fuel, suggesting that liquid fuel is a valued and popular commodity, which continues to be in great demand. This, however, also makes this sector attractive to those aiming at maximising their profits by way of fraudulent practices as they

carry out their economic activity. Hence, the fight against VAT evasion continues to be a topical issue, which the security for VAT on liquid fuel, introduced in 2011, has helped to address. Besides increased tax revenue, attempts to entirely overcome the problem have failed, and thus, on a monthly basis, unfair fuel handlers inflict on the state massive tax revenue losses, which in many cases are virtually impossible to recover. Hence, effective prevention methods need to be brought into focus in order to prevent the consequences at the outset. In light of this, it is essential to develop an effective system for VAT securities.

Problems with the functioning of the current security system stem from ambiguities in legislation. The LFA provides for legally established security rates for two fuel handlers of different scales (100,000 euros, 1 million euros), and it is possible to request reduction of the amount of security. However, these are not minimum rates, which means that a person who is obligated to provide a security can request reduction of the security to an amount of 0 euros. Inasmuch as it is not possible to meet any financial claims when this amount is determined, determination of a security in this amount renders the regulation of the determination of securities partly meaningless. When developing the regulation of securities, it was considered that determination of securities in the said fixed amount was to be a rule, while reduction was to be merely an exception. The present case is just the opposite – a huge number of fuel handlers are operating with reduced securities, and the circle of persons with zero securities constitute an unreasonably large proportion of the whole. Therefore, consideration should be given to the establishment of a minimum rate for fuel, which would serve as the minimum amount a person could request or the TCB determine, similarly to the securities of travel agencies. The option for reduction up to zero, provided by the current regulation, has resulted in a situation where particularly those companies that hold an activity licence and have been determined a security at the lowest rate possible are bought for fraudulent purposes. These companies are often located in smaller areas and take the form of provincial filling stations, in case of which economic activity involves lower risks due to the small scale of the business. Tax dodgers are interested in implementing this action plan precisely because when buying a company that already has an activity licence in the Register of Economic Activities, the company need not undergo risk assessment for obtaining a licence or initial security determination, to which a new applicant for an activity licence is thoroughly subjected.

In practice, however, setting the assessable value of securities poses a significantly bigger problem than the lack of a minimum rate. The tax authority can reduce a security at the request of a person if the preconditions for reduction are met (LFA § 4<sup>2</sup> (5)). In the broadest

terms, a person who is requesting reduction may not have a tax debt, may not have committed more than one violation of the LFA, tax laws or customs rules, and the business reputation of the person must be excellent. This last requirement is further expanded by law by criteria explained in two additional sections. However, as the law does not provide for a calculation method to rely on when assessing the satisfaction of criteria for reduction of the security, it is now the case that the tax authority is facing serious difficulty assessing the value of each criterion. The viewpoint that the tax authority must determine the security based on the potential VAT liability of the person is the most clearly outlined one and has already gained a foothold in case law as well. In contrast to the other requirements, this is the only one in case of which the concrete summary value can be derived, for example, in a situation where the company replaces a board member who is lacking knowledge of and previous experience in operating in the sector, which the tax authority is able to prove when it meets the person. Yet a lack of experience and low awareness of the requirements for fuel handling pose a risk. It would not be appropriate to say that an unexperienced person may not have an excellent business reputation, thus a lack of experience will not preclude reduction of the security, while it does prove that, when determining the amount of the security, a lack of experience and sectoral knowledge must be treated as the kind of risk due to which the security should be reduced to an extent smaller than it would be allowed for an applicant who does not incur this risk. This is where we reach a dead end – which assessable value to place on the sectoral experience of a fuel handler? The tax authority will come to this question in case of almost every criterion that needs to be assessed and taken into account when considering a request for reduction.

Following from the foregoing, the tax authority has been allowed a huge margin of discretion for determining the amount of the security, provided that the preconditions for requesting reduction are met. Therefore, the LFA security is a discretionary decision with the motivation for the decision holding a central position in terms of its validity. To put it simply, a discretionary decision must reflect based on what circumstances the author of the administrative act reached the conclusion. Hence, the TCB must be able to justify the grounds based on which it determined the amount of a security. Yet in practice, this means that the tax authority is expected to identify the extent of damage caused by the person lacking experience and by improper fulfilment of the criteria arising from third parties and the person's payment behaviour. The TCB does not have the competence and apparently, this was not the legislator's vision when it gave the margin of discretion. Moreover, the TCB is unable to set



the value of, for example, the extent to which tax revenue losses may be incurred if the company fails to submit a declaration in time.

In the present case, reduction of the security is like a vicious circle where the applicant, in order to be granted reduction, must submit numerous documents, which can be processed for one month to six months in rare cases, and when this period ends, a decision is passed for the person to provide a security, as the satisfaction of this requirement serves as a precondition for the grant of an activity licence. Having received the decision, the applicant finds that the TCB has relied also on other attendant risks besides the potential VAT liability, and set an estimated risk value, the size of which the tax authority will be nearly unable to justify. When licences are processed in this way, however, unreasonable costs are entailed for both the applicant as its business will be hindered and for the state as the tax authority will be subjected to an excessive burden of justification. This may ultimately culminate in the decision about the security being overturned by court, and then the tax authority will have no other choice but to determine a new security, relying on the potential VAT liability, as this is the only criterion that can be justified as a sum. That way, identified risks may be left uncovered, and the security cannot be deemed to have been determined in an adequate amount that will be actually relevant when tax losses are incurred if the realisation of the amount provided as a security does not cover the whole of tax revenue losses. Consequently, the use of a reliability coefficient should be considered, similarly to the way it is applied to the determination of securities for customs debts. In view of the fuel market in particular, the coefficient should be linked to attendant risks, thereby helping to improve the justification of decisions about securities and avoid unnecessary exploitation of resources for licence procedure, where on the one hand the applicant has no insight into the determination of the amount of the security, which hinders the person in planning their economic activities, and on the other hand the TCB must conduct a very thorough procedure, but even so, it may not be possible to apply all the identified risks when determining an adequate amount of security, which is why a security determined in an insufficient amount is not effective.

Among other things, the legislator has not set a deadline for the provision of securities, leading to an increasing number of cases where the security has not been provided during the period indicated in the decision, resulting in the company's activity licence being suspended or even revoked. When it comes to such claims, the tax authority should not be allowed a margin of discretion, on the contrary – the deadline should be strictly defined. In practice, there have been cases where a person has failed to provide the security by the set deadline, the

activity licence has been suspended, which the person has contested by bringing to the court an action for revocation along with a request for initial legal protection. When it is granted, the person wins time to continue their operation under normal operational conditions until the main point of argue is settled. This in turn will allow the person to continue committing VAT fraud, realising assets and dispossessing the company. By the time the authorities have managed to prove the tax revenue losses inflicted by the company, it may no longer be possible to recover the losses, and in that case, the function of the security is ineffective or even inadequate.

Apart from that, full transfer from determination based the potential tax liability to determination based on the amount of goods, as is the practice in determining the amounts of securities for excise duty, should also be considered. This would make it easier for the fuel handler to estimate their amounts of turnover and the consequent tax liabilities, and for the tax authority to justify the security amount and assess the adequacy of the security. An argument in support of that is that the value of fuel changes with time, whereas the unit of the amount of turnover (litre or kilogram) is uniform and serves as a basis for determining an additional security for the person when it appears that the existing security would not cover the shortfall.

Accordingly, the security must be treated as a requirement for economic activity that is one of the objects of control for the activity licence for the sale of fuel, which, if not provided, may result in the licence being refused or revoked. Overall, it cannot be argued that a security is purposeful if the specific conditions and extent of its determination have not been legally established in a clear manner, leading to ambiguity for the activity licence applicant and to an above-average administrative burden for the tax authority. Although introduction of the security system has had a positive effect, namely an increase in tax revenue and ensured fair competition, new tax fraud schemes are observed monthly in the fuel sector. The current security determination practice is unable to ensure this situation, which is why such regulation no longer effectively serves its purpose and needs to be revised.

# KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

## KIRJANDUS JA PERIOODIKAVÄLJAANDED

1. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT towards a simpler, more robust and efficient vat system tailored to the single market. COM (2011) 851 final. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/communications/com\\_2011\\_851\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf) (27.04.2016).
2. Eesti keele seletav sõnaraamat. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.eki.ee/dict/ekss/ekss.html> (08.04.2016).
3. K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö, Tartu Ülikooli Kirjastus, 2012.
4. K. Lind. Ülevaade siseriikliku pöördmaksustamise praktikast Euroopa Liidus. MaksuMaksja 2011 nr 6/7. Veebivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee> (23.04.2016).
5. K.Lind. VAT Fraud and the Fight against It in Estonia: Laws and the Practice of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court. Juridica International, XVIII/2011.
6. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsamast, töökindlamast ja ökonoomsemast ühtse turu jaoks kohandatud käibemaksusüsteemist. KOM(2010) 695 lõplik,. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/com/com\\_com\(2010\)0695\\_/com\\_com\(2010\)0695\\_et.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695_/com_com(2010)0695_et.pdf) (27.04.2016).
7. L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Casus Tax Services OÜ, 2015.
8. L. Lehis. Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Juura, 2012.
9. M. Huberg. Riigikohus vaagis velekütuse käibemaksutagatist. Maksumaksja, 2012, nr 5. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1382> (26.03.2016).

## **NORMATIIVMATERJALID**

10. Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus. - RT I, 17.12.2015.
11. Eesti Vabariigi põhiseadus. - RT I, 15.05.2015, 2.
12. Euroopa Nõukogu direktiiv reisipakettide, puhkusepakettide ja ekskursioonipakettide kohta (90/314/EMÜ). - Arvutivõrgus kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/> (08.04.2016).
13. Käibemaksuseadus. - RT I 2003, 82, 554.
14. Majandus- ja kommunikatsiooniministri määrus nr 37: "Kütuste loetelu, milliste käitlemiseks on nõutav registreering" - RT I, 05.08.2014, 20.
15. Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus. - RT I, 19.03.2015, 51.
16. Maksukorralduse seadus. - RT I, 09.02.2016, 3.
17. Nõukogu määrus (EMÜ) nr 2913/92 "Ühenduse tolliseadustik" Kättesaadav Internetis: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX%3A01992R2913-20140101> (07.04.2016).
18. Rahandusministri määrus nr 18 "Tagatise esitamise, kasutamise ja vabastamise kord ning tagatise suuruse määramise ja arvutamise alused." - RT I, 28.04.2016, 1.
19. Rahandusministri määrus nr 42 "Aktsiisi tagatissumma määramise alused ja tagatissumma minimaalsed määrad". - RT I 2010, 47, 291.
20. Rahandusministri määrus nr 42: Tagatise esitamise, kasutamise ja vabastamise kord ning tagatise suuruse määramise ja arvutamise alused. - RT I, 20.02.2013, 2.
21. Tolliseadus. - RT I, 10.11.2015, 4.
22. Turismiseadus. - RT I, 12.07.2014, 144.
23. Vedelkütuse seadus. - RT I, 12.03.2015, 57.
24. Vedelkütuse seadus. - RT I, 15.03.2011, 19.

## **KOHTUPRAKTIKA**

### **RIIGIKOHUS**

25. RKHKo 11.10.2001, nr 3-4-1-7-01.
26. RKHKo 12.12.2012, nr 3-3-1-23-12.
27. RKHKo 10.12.2014, nr 3-3-1-49-14.
28. RKHKo 14.03.2011, nr 3-3-1-87-10.
29. RKHKo 20.06.2007, nr 3-3-1-34-07.
30. RKKKo 06.03.2008, nr 3-1-1-2-08.
31. RKPJKo 06.03.2002, nr 3-4-1-1-02.
32. RKPJKo 13.06.2005, nr 3-4-1-5-05.

33. RKPJKo 31.01.2012, nr 3-4-1-24-11.

## **RINGKONNAKOHUS**

- 34. TlnRnKo 28.02.2014, nr 3-13-367.
- 35. TlnRnKo 30.06.2014, nr 3-13-1090.
- 36. TlnRnKo 27.11.2014, nr 3-13-1852.
- 37. TlnRnKo 30.10.2015, nr 3-14-52062.
- 38. TrtRnKm 06.01.2014, nr 3-13-2318.
- 39. TrtRnKm 29.12.2015, nr 3-15-3059.
- 40. TrtRnKo 01.09.2015, nr 3-13-655.
- 41. TlnRnKo 05.10.2011, nr 3-10-3387.

## **HALDUSKOHUS**

- 42. TlnHKO 01.03.2016, nr 3-16-379.
- 43. TlnHKO 02.02.2015, nr 3-14-50520.
- 44. TlnHKO 05.10.2011, nr 3-10-3387.
- 45. TlnHKO 12.11.2014, nr 3-13-2008.
- 46. TlnHKO 16.03.2016, nr 3-16-529.
- 47. TlnHKO 19.12.2014, nr 3-14-52062.
- 48. TlnHKO 23.11.2012, nr 3-12-1521.
- 49. TlnHKO 25.09.2014, nr 3-13-1687.
- 50. TrtHKO 13.09.2013, nr 3-13-2013.
- 51. TrtHKO 13.09.2013, nr 3-13-283.

## **MUUD ALLIKAD**

- 52. Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Tagatisega seonduvad muudatused tollitoimingutel. <http://www.koda.ee/?id=25390> (08.04.2016).
- 53. H. Pikmets, S. Jegorov. Peamised probleemid käibemaksu tagatise vähendamata jätmisel. Varul, 2011. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.varul.com/publikatsioonid/peamised-probleemid-kaibemaksu-tagatise-vahendamata-jatmisel> (11.02.2016).
- 54. Majandustegevuse register. Asub arvutivõrgus: <https://mtr.mkm.ee> (30.04.2016).

55. MTA 03.02.2015 pressikonverentsi esitlus. Kättesaadav:  
<http://vanaweb.emta.ee/doc.php?36542> (26.03.2016).
56. MTA 05.02.2013 pressikonverentsi esitlus. Kättesaadav:  
<http://vanaweb.emta.ee/doc.php?33888> (26.03.2016).
57. Rahandusministeerium. Käibedeklaratsiooni lisa, 27.05.2014. Arvutivõrgus  
kättesaadav: <http://www.fin.ee/kaibedeklaratsiooni-lisa/> (28.04.2016).
58. Rahandusministeeriumi poolt väljatöötatud käibemaksuseaduse ja  
raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (493 SE)  
11.12.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee> (27.03.2016).
59. Riigikogu rahanduskomisjoni poolt algatatud vedelkütuse seaduse ning sellega  
seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (895 SE)  
22.02.2011. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee> (27.03.2016).
60. S. Sester. Maksukoormus liigub rekordi poole. konkurentsivõime väheneb.  
Äripäev 08.12.2015. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://svensester.ee/aripaev-maksukoormus-liigub-rekordi-poole-konkurentsivoime-vaheneb/> (25.03.2016).
61. Tarbijakaitseamet. Must nimekiri reisiettevõtjatest, kes ei täida seaduses sätestatud  
nõudeid. Kättesaadav arvutivõrgus:  
<http://www.tarbijakaitseamet.ee/et/ametist/reisiettevotjad-kes-ei-taida-seadusest-tulenevaid-noudeid> (23.04.2016).
62. Turismiseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (SE 677). - Veebivõrgus  
kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee> (06.04.2016).
63. Vedelkütuse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (228 SE). 07.06.2012.  
Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee> (10.04.2016).
64. Õliühingu pöördumine Riigikogu Rahanduskomisjonile, 20.01.2011 nr 3-2001.  
Veebivõrgus kättesaadav:  
[http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2u-2\\_vbAKDYJ:www.riigikogu.ee/download/d795bc64-1392-fb14-67e3-875507690e05+&cd=7&hl=en&ct=clnk&gl=ee](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2u-2_vbAKDYJ:www.riigikogu.ee/download/d795bc64-1392-fb14-67e3-875507690e05+&cd=7&hl=en&ct=clnk&gl=ee) (29.03.2016).

**Lihtlitsents magistritöö reprodutseerimiseks ja magistritöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina

Sandra Salumäe

---

(autori nimi)

04.12.1991

(sünnikuupäev: \_\_\_\_\_)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

"Vedelkütuse müügi käibemaksu tagatise regulatsiooni eesmärgipärasus ja tagatiste määramise probleemid praktikas"

---

(magistritöö pealkiri)

mille juhendaja on

Lasse Lehis

---

(juhendaja nimi)

1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, \_\_\_\_\_ 30.04.2016. \_\_\_\_\_  
(kuupäev)